

Betriebe gewerblicher Art
von Körperschaften öffentlichen Rechts
und die Ausübung öffentlicher Gewalt
im Umsatzsteuerrecht

Inaugural-Dissertation
zur
Erlangung des Grades
eines Doktor der Rechte
bei der
Juristischen Fakultät
der Freien Universität Berlin

vorgelegt von
Christoph Ramme
Finanzassessor in Köln

1970

1971

Betriebe gewerblicher Art
von Körperschaften öffentlichen Rechts
und die Ausübung öffentlicher Gewalt
im Umsatzsteuerrecht

Inaugural-Dissertation
zur
Erlangung des Grades
eines Doktor der Rechte
bei der
Juristischen Fakultät
der Freien Universität Berlin

vorgelegt von
Christoph Ramme
Finanzassessor in Köln

1970

Betrieb gewerblicher An-
von Körperstellen öffentlichen Rechts
und die Ausübung öffentlichen Gewalt
im Landesinteresse

bezugst. Dissertation
zur
Erlangung des Grades
eines Doktors der Rechte
bei der



vorgelegt von
Christoph Hermann
Finanzassessor in Köln

1970

Erstgutachter: Professor Dr. jur. Karl August Bettermann

Zweitgutachter: Professor Dr. jur. Helmut Quaritsch

Tag der mündlichen Prüfung: 6. Februar 1971

Inhaltsverzeichnis

Seite

Einführung:

1. Die Neufassung des § 2 Abs. 3 UStG	1
2. Die Entwicklung der Umsatzsteuerpflicht der Körperschaften öffentlichen Rechts und der finanzpolitische Zweck der Besteuerung	2
3. Die Verweisung auf § 1 Abs. 1 Ziff. 6 KStG	8
4. Der Begriff des Gewerbebetriebes in anderen Steuergesetzen	9
a) Gewerbesteuer- und Einkommensteuergesetz	9
b) Vermögensteuergesetz	9b
c) Bewertungsgesetz	9c
1. Abschnitt: Die gewerbliche Tätigkeit der Körperschaften öffentlichen Rechts im Rahmen ihrer Betriebs gewerblicher Art nach § 2 Abs. 3 UStG	
A. Der Betrieb einer Körperschaft öffentlichen Rechts	10
I. Der Betrieb als organisatorische Einheit	10
1. Der Betriebsbegriff im KStG	10
a) Die Entwicklung der Körperschaftsteuerpflicht der Betriebe von Körperschaften öffentlichen Rechts	10
b) Der finanzpolitische und der steuertechnische Zweck der Besteuerung der Betriebe	13
2. Das Merkmal der organisatorischen Selbständigkeit	16
II. Die steuerrechtliche Zugehörigkeit des Betriebes zu einer Körperschaft öffentlichen Rechts	20
1. Das unbrauchbare Merkmal der "gewissen Selbständigkeit"	20
2. Die Zurechnung der Betriebssätze zu einer Körperschaft öffentlichen Rechts	20
3. Zurechnung und rechtliche Gestaltung des Leistungsverhältnisses	23

4. Zurechnung bei unselbständiger Betriebsführung durch andere Rechtssubjekte	27
a) Unselbständige Betriebsführung durch juristische Personen bürgerlichen Rechts	27
aa) Nach Umsatzsteuerrecht	27
bb) Nach Körperschaftsteuerrecht	33
b) Unselbständige Betriebsführung durch nichtrechtsfähige Personengemeinschaften	35
III. Die steuerrechtliche Zugehörigkeit des Betriebes zu mehreren Körperschaften öffentlichen Rechts	38
1. Vereinigung mehrerer Körperschaften öffentlichen Rechts in einer juristischen Person	38
2. Vereinigung mehrerer Körperschaften öffentlichen Rechts in einer Personengemeinschaften	39
B. Die gewerbliche Art von Betrieben der Körperschaften öffentlichen Rechts	40
1. Der Betrieb gewerblicher Art als Bereich gewerblicher Tätigkeit	40
2. Die Merkmale der gewerblichen Tätigkeit	42
a) Jede Tätigkeit mit Leistungsaustausch	42
b) Nachhaltigkeit	50
c) Absicht der Einnahmeerzielung	54
C. Die Tätigkeit der Körperschaften öffentlichen Rechts im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art und im Rahmen ihrer Unternehmen	55
1. Das Unternehmen als Einheit der Betriebe	55
2. Lieferungen und Leistungen im Rahmen des Unternehmens	56

D.	Steuerrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten der Betriebe im Körperschafts- und Umsatzsteuerrecht	58
1.	Die Begründung von Betrieben	59
2.	Organisatorische Verselbständigung der Betriebe	59
a)	Unselbständige Betriebe	59
b)	Selbständige Betriebe	59
aa)	Ohne rechtliche Selbständigkeit	59
bb)	Mit rechtlicher Selbständigkeit	60
3.	Organisatorische Zusammenfassung der Betriebe	61
4.	Die organisatorische Spaltung der Betriebe	62
5.	Die wirtschaftliche Selbständigkeit	64
2.	Abschnitt: Die Ausübung öffentlicher Gewalt durch die Körperschaften öffentlichen Rechts	66
A.	Die nichtgewerbliche Tätigkeit der Körperschaften öffentlichen Rechts	66
1.	Außerhalb der Betriebe gewerblicher Art	66
2.	Bei Ausübung öffentlicher Gewalt	66
B.	Der Begriff der Ausübung öffentlicher Gewalt	74
1.	Hinweise zur Begriffsentwicklung	74
2.	Die öffentliche Gewalt als Staatsgewalt	79
3.	Die Ausübung öffentlicher Gewalt durch öffentlich-rechtliches Handeln	80
4.	Die Merkmale der Ausübung öffentlicher Gewalt	84

C.	Der Begriff der fiskalischen Tätigkeit	90
D.	Die Rechtsprechung von Reichsfinanzhof und Bundesfinanzhof zu den Merkmalen der Ausübung öffentlicher Gewalt.	94
E.	Übersicht zur Rechtsprechung	105
I.	Fälle der Ausübung öffentlicher Gewalt durch Körperschaften öffentlichen Rechts	105
1.	Übereinstimmung mit dem allgemeinen Verwaltungsrecht	105
a)	Tierzucht	105
b)	Viehhandel	106
c)	Fleischverwertung	106
d)	Tierseuchenbekämpfung	107
e)	Abgabe von Rebpflanzen	108
f)	Verkauf von Unfallverhütungsvorschriften	110
2.	Abweichung vom allgemeinen Verwaltungsrecht	111
a)	Rundfunk	111
b)	Erhebung von Kurtaxen	113
c)	Öffentlich-rechtliche Monopole	113
II.	Fälle der fiskalischen Tätigkeit der Körperschaften öffentlichen Rechts	120
1.	Bei Gelegenheit der Ausübung öffentlicher Gewalt	120
2.	Bei der Verwaltung öffentlichen Vermögens	121
3.	Bei der Beteiligung am allgemeinen Wirtschaftsverkehr	121

III. Fälle der Wahlfreiheit der Körperschaften öffentlichen Rechts zwischen der Ausübung öffentlicher Gewalt und fiskalischer Tätigkeit	123
1. Versorgungsbetriebe	123
2. Krankenhäuser	124
3. Museen, zoologische und botanische Gärten	126
4. Vergabe von Marktstandplätzen	127
IV. Fälle der Tätigkeit von Privatpersonen in Erfüllung öffentlicher Aufgaben	128
1. Der Rechtsprechungsgrundsatz: Ausübung öffentlicher Gewalt nur durch Körperschaften öffentlichen Rechts	128
2. Rechtsprechungsbeispiele:	130
a) Pächter von Verkehrsabgaben	130
b) Fleischbeschauer	132
c) Notare	133
d) Konkurs- und Zwangsverwalter	135
e) Trümmerverwertungsgesellschaft	136
F. Die Einschränkung des Begriffs der Ausübung öffentlicher Gewalt im Umsatzsteuerrecht	137
1. Keine Ausübung öffentlicher Gewalt bei Wettbewerb mit Privatunternehmern	137
a) Die Ablehnung einheitlicher Abgrenzungsmerkmale durch Rechtsprechung und Schrifttum	137
b) Ausübung öffentlicher Gewalt und Wettbewerb	139
c) Ausübung öffentlicher Gewalt nur bei öffentlich-rechtlichem Vorbehalt	140
2. Keine Ausübung öffentlicher Gewalt durch selbständige Privatpersonen	142
3. Entscheidungen des Gesetzgebers	144

	Seite
G. Das Verhältnis der Ausübung öffentlicher Gewalt zur gewerblichen Tätigkeit	145
1. Zusammenfassung der Ausübung öffentlicher Gewalt mit den Betrieben gewerblicher Art	145
a) im Körperschaftsteuerrecht	145
b) im Umsatzsteuerrecht	147
2. Abzugsfähigkeit der Vorsteuern	148
H. Ergebnis	149
Schrifttumsverzeichnis	150

Abkürzungsverzeichnis

Amtl. Begr.	Amtliche Begründung
ÄndG	Änderungsgesetz
Anm.	Anmerkung
AöR	Archiv für öffentliches Recht, Band und Seite
AufbrG	Aufbringungsgesetz
Bay VerfGH	Bayrischer Verfassungsgerichtshof
BB	Betriebsberater, Jahrgang und Seite
Bd.	Band
BdF	Bundesminister der Finanzen
Beschl.	Beschluß
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt, Teil 1 und 2
BGH	Bundesgerichtshof
BK	Bonner Kommentar
BStBl	Bundessteuerblatt, Teil 1, 2 und 3
BT-Drucksachen	Drucksachen des Bundestages
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVG	Bundesverfassungsgerichtsgesetz
DB	Der Betrieb, Jahrgang und Seite
DB	Durchführungsbestimmungen
DB Recht	Deutsches Bundesrecht
DGStZtg	Deutsche Gemeindesteuer-Zeitung, Jahrgang und Seite
DÖV	Die öffentliche Verwaltung, Jahrgang und Seite
DStZtg	Deutsche Steuerzeitung, Ausgabe A und B, Jahrgang und Seite
DV	Deutsche Verwaltung, Jahrgang und Seite
DVB1	Deutsches Verwaltungsblatt, Jahrgang und Seite
DVO	Durchführungsverordnung

EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte, Jahrgang und Seite
EG BGB	Einführungsgesetzbuch zum BGB
EstG	Einkommensteuergesetz
FG	Finanzgericht
FR	Finanz-Rundschau, Jahrgang und Seite
Fußn.	Fußnote
GewArch	Gewerbearchiv, Jahrgang und Seite
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GG	Grundgesetz
GrStG	Grundsteuergesetz
GVBl	Gesetzes- und Verordnungsblatt
GVG	Gerichtsverfassungsgesetz
GW-StrK	Grundwerk zur Steuerrechtsprechung in Karteiform
HBGR	Handbuch der Grundrechte, Band und Seite
HGB	Handelsgesetzbuch
HdwBuch	Handwörterbuch
HFR	Höchststrichterliche Finanzrechtspre- chung, Jahrgang und Seite
JbStR	Jahrbuch des Steuerrechts, Jahrgang und Seite
JöR	Jahrbuch des öffentlichen Rechts, Band und Seite
JW	Juristische Wochenschrift, Jahrgang und Seite oder Nummer
JZ	Juristenzeitung, Jahrgang und Seite
KAG	Kommunalabgabengesetz
KommHdb.	Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis
KöR	Körperschaft des öffentlichen Rechts
KStDV	Durchführungsverordnung zum Körper- schaftsteuergesetz
KStG	Körperschaftsteuergesetz

LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
MDR	Monatsschrift des Deutschen Rechts, Jahrgang und Seite
NJW	Neue Juristische Wochenschrift, Jahrgang und Seite
NV	Nationalversammlung
OVG	Oberverwaltungsgericht
PrVerwBl	Preußisches Verwaltungsblatt, Band und Seite
RegEntw	Regierungsentwurf
RFH	Reichsfinanzhof
RG	Reichsgericht
RGBL	Reichsgesetzblatt, Teil 1 und 2
RMinBl	Reichsministerialblatt
RNotO	Reichsnotarordnung
RStBl	Reichssteuerblatt, Jahrgang und Seite
RStempG	Reichsstempelgesetz
RT	Reichstag
RVO	Reichsversicherungsordnung
RZBl	Reichszentralblatt, Jahrgang und Seite
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuerrundschau, Jahrgang und Seite
UWG	Gesetz gegen den unlauteren Wettbe- werb
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
Sten.Ber.	Stenographischer Bericht
StRK R.	Steuerrechtsprechung in Karteiform, mit Randnummer
StW	Steuer und Wirtschaft, Jahrgang und Spalte

VGH	Verwaltungsgerichtshof
VStG	Vermögensteuergesetz
VVDStrL	Veröffentlichungen des Vereins der deutschen Staatsrechtslehrer
WRV	Weimarer Reichsverfassung
WUG	Warenumsatzstempelgesetz

Einführung

1. Die Neufassung des § 2 Abs. 3 UStG

§ 2 Abs. 3 UStG¹⁾ lautet:

Die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 1 Abs. 1 Ziff 6 des Körperschaftsteuergesetzes) und ihrer land- oder forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig. Die Tätigkeit der Rundfunkanstalten gilt als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit im Sinne dieses Gesetzes.

§ 2 Abs. 3 des bis zum 1.1.1968 geltenden Umsatzsteuergesetzes bestimmte:

Die Ausübung der öffentlichen Gewalt ist keine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit.

Der Regierungsentwurf für ein neues Umsatzsteuergesetz²⁾ und der gleichlautende Entwurf der CDU/CSU, FDP³⁾ wollten den § 2 Abs. 3 UStG alter Fassung erweitern mit den erläuternden Vorschriften des § 19 der bisherigen Durchführungsbestimmung zum UStG.⁴⁾

Die zum Gesetz gewordene Fassung wurde im Finanzausschuß vorgeschlagen⁵⁾. Der Bericht des Finanzausschusses führt dazu aus: "Die Besteuerung der öffentlichen Hand ist neu geregelt worden. Das geschah im Interesse einer besseren Trennung des Hoheitsbereiches

1) Umsatzsteuergesetz (Mehrwertsteuer) vom 29.5.1967 (BGBl. I, S. 545).

2) BT-Drucksache IV/1590.

3) BT-Drucksache V/48

4) Vom 23.12.1938 (RGBl. I, S. 1935) in der Fassung vom 1.9.1951 (BGBl. I, S. 796).

5) BT-Drucksache V/1581

vom unternehmerischen Bereich der KÖR. Die Anknüpfung an die nach den Begriffen des Körperschaftsteuerrechts abgrenzbaren Betriebe gewerblicher Art und land- oder forstwirtschaftlichen Betriebe soll vor allem die Erfassung der abzugsfähigen Vorsteuern erleichtern. Es wurde außerdem klargestellt, daß die Rundfunkanstalten eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des Umsatzsteuerrechts ausüben."⁶⁾ Bei den Beratungen des Entwurfs im Bundestag wurde § 2 Abs. 3 nicht mehr erörtert.⁷⁾

§ 2 Abs. 3 UStG begründet nicht die Umsatzsteuerpflicht der KÖR, sondern schränkt sie nur ein. Die grundsätzliche Umsatzsteuerpflicht ergibt sich aus § 1 Abs. 1 Ziff. 1 UStG: danach sind steuerpflichtig Lieferungen und Leistungen, die die KÖR als Unternehmer ausführen. Unternehmer sind die KÖR nach § 2 Abs. 1 S. 1 UStG, soweit sie gewerblich oder beruflich selbständig tätig werden. Diese Tätigkeit und damit auch die Steuerpflicht beschränkt § 2 Abs. 3 UStG auf einen bestimmten Bereich: den Rahmen der Betriebe gewerblicher Art der KÖR. Nur soweit dieser Rahmen reicht, können die KÖR Unternehmer werden, darüber hinaus sind sie umsatzsteuerfrei.

Ziel der folgenden Erörterungen ist es, den Bereich der umsatzsteuerpflichtigen Tätigkeit der KÖR zu bestimmen.

2. Die Entwicklung der Umsatzsteuerpflicht der Körperschaften öffentlichen Rechts und der finanzpolitische Zweck der Besteuerung

Die Umsätze der KÖR wurden seit Beginn der Umsatzbesteuerung in gleicher Weise wie die Umsätze der Privaten besteuert.

6) BT-Drucksache zu V/1581

7) Sitzung v. 12.4.1967, Sten. Ber. V/4689 D
Sitzung v. 26.4.1967, Sten. Ber. V/4853 D

Vorläufer der Umsatzsteuergesetze war das Gesetz über einen Warenumsatzstempel vom 26.6.1916⁸⁾, dessen Vorschriften formal einen Teil des Reichsstempelgesetzes vom 3.7. 1913⁹⁾ bildeten. Nach § 76 Abs. 1 des neugefaßten RStempG hatte jeder, der ein stehendes Gewerbe betrieb, den Gesamtbetrag der Zahlungen für seine Lieferungen anzumelden. § 76 Abs. 2 Satz 3 RStempG bestimmte ausdrücklich, daß die Gewerbsmäßigkeit einer Unternehmung nicht dadurch ausgeschlossen sei, daß sie von einer öffentlichen Körperschaft bewirkt werde. Bei den Beratungen des Gesetzes im Ausschuß wurde über die Steuerpflicht der KÖR bei den Lieferungen von Gas, Strom und Leitungswasser gestritten. In der Befürchtung, daß die KÖR die Steuer bei diesen Lieferungen auf die Verbraucher abwälzen würden, beantragte man die Steuerbefreiung¹⁰⁾.

Dem wurde entgegengehalten, daß die Gemeinden, um die es sich im wesentlichen handelte, auch sonst der Steuer unterlägen und zum größten Teil derartige Lieferungen nicht mit Eigenbetrieben ausführten¹¹⁾. Die Befürworter der Befreiung setzten sich aber im Ausschuß und im Reichstag durch, so daß es zu der beantragten Befreiung in Ziff. 4 der Tarif Nr. 10 kam¹²⁾. Die Steuerpflicht der KÖR nach dem WUG im übrigen war allgemein anerkannt¹³⁾.

Das erste Umsatzsteuergesetz vom 26.7.1918¹⁴⁾ besteuerte in § 1 Abs. 1, richtungsweisend für die späteren

8) RGBl. I S. 639

9) RGBl. I S. 639

10) Kommissionsbericht RT-Drucksache 1914/16 Nr. 321

11) Kommissionsbericht a.a.O.

12) 2. Lesg. Sten.Ber. 1914/16, 57. Sitzung S. 1403
3. Lesg. S. 1507

13) Popitz, JbStR 1920, 326, 351

14) RGBl. I S. 779

Gesetze, gegen Entgelt ausgeführte Lieferungen und sonstige Leistungen solcher Personen, die eine selbstständige gewerbliche Tätigkeit mit Einschluß der Urerzeugung und des Handels ausübten, soweit die Lieferungen und Leistungen innerhalb dieser gewerblichen Tätigkeit lagen. Die ausdrückliche Feststellung des WUG, daß auch KÖR gewerblich tätig werden, entfiel. In den Beratungen wurde die Frage überhaupt nicht erörtert. Dagegen kam es wieder zu Auseinandersetzungen über die Befreiung der Versorgungsbetriebe. Der Regierungsentwurf hatte die Befreiung der Ziff. 4 des Tarifs zum WUG als neuen § 3 Ziff. 2 UStG übernommen. Nach der 1. Lesung im Reichstag ¹⁶⁾ strich der Unterausschuß des Haushaltsausschusses § 3 Ziff. 2 des Entwurfs, um, wie es hieß, die Gleichmäßigkeit im Konkurrenzkampf herzustellen ¹⁷⁾. In der 2. Lesung des Reichstags wurde erneut die Befreiung von Gas, Wasser und Strom aus Gründen sozialer Gerechtigkeit verlangt ¹⁸⁾. Der Abgeordnete Waldstein erwiderte, die Gemeinden richteten immer mehr Betriebe ein, die Gegenstand von Privatunternehmen seien. Ließe man diese Betriebe reichssteuerfrei, komme man zu einer Aushöhlung der Reichssteuern. Die Gemeinden dürften nicht das Steueraufkommen des Reiches schmälern, indem sie die Unternehmen in eigener Regie führten ¹⁹⁾. Der Antrag auf Befreiung wurde abgelehnt und das Gesetz in 3. Lesung angenommen ²⁰⁾.

Daran hielt der Regierungsentwurf zum UStG 1919 fest ²¹⁾. Die Begründung zum Entwurf führte aus, die

16) Sten.-Ber. 1918 151. Sitzung S. 4734 ff.
152. Sitzung S. 4759 ff.

17) Bericht des Haushaltsausschusses, RT-Drucksachen 1918 Nr. 1745

18) Sten.-Ber. 1918, 189. Sitzung, S. 6046, 6047

19) Sten.-Ber. a.a.O., Fuß. 11, S. 6051

20) Sten.-Ber. S. 6052A, 6130

21) NV-Drucksachen 1919 Nr. 676

Umsatzsteuer sei keine Gewerbesteuer. Art und Person des die Leistung ausführenden Unternehmens seien gleichgültig. In den Beratungen des Ausschusses wurde jedoch beantragt, Reich, Länder, Gemeinden und Gemeindeverbände wegen der Schlachthöfe, Gas-, Elektrizitäts- und Wasserwerke, sowie der Beförderungsunternehmen freizustellen. Der Regierungsvertreter erklärte dazu, die Regierung sei der Ansicht, daß man grundsätzlich die öffentlichen Körperschaften nicht anders behandeln dürfe als alle anderen Rechtssubjekte. Dem Charakter der Umsatzsteuer als einer allgemeinen Verbrauchssteuer entspreche die möglichst ausnahmslose Erfassung aller Lieferungen und Leistungen. Eine Befreiung sei nur bei Gemeinnützigkeit geboten ²²⁾. Der Antrag wurde aber ausschließlich der Befreiung der Wasserwerke angenommen und in dieser Fassung auch vom Reichstag gebilligt. Da mit dem UStG vom 24.12.1919 ²³⁾ die gesetzgeberische Entwicklung im wesentlichen zum Abschluß gekommen war, kam es in der folgenden Zeit nicht mehr zu größeren Auseinandersetzungen über die Umsatzsteuerpflicht der KÖR.

Steuerpflichtig waren nach § 1 Ziff. 1 des Gesetzes Lieferungen und sonstige Leistungen, die jemand innerhalb der von ihm selbständig ausgeübten gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit im Inland gegen Entgelt ausführte. Wer die Umsätze bewirkte, schuldete die Steuer, ohne daß es auf persönliche Eigenschaften ankam. Auch die KÖR wurden deshalb Steuerschuldner, soweit sie Lieferungen und sonstige Leistungen innerhalb der gewerblichen Tätigkeit bewirkten. Das UStG vom 16.10.1934 ²⁴⁾ führte den Begriff des Unternehmens ein. Steuerbare Umsätze waren nach § 1 Ziff. 1 des Gesetzes die Lieferungen und sonstigen Leistungen,

22) Ausschluß-Bericht, NV-Drucksachen 1919 Nr. 1753, S. 1811 ff.

23) RGBl. I S. 2157

24) RGBl. I S. 942

die ein Unternehmer im Inland im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Unternehmer war nach der Legaldefinition in § 2 Abs. 1 S. 1 UStG, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübte. Diese Bestimmungen hat das geltende UStG ²⁵⁾ in den gleichen Paragraphen wörtlich übernommen. Der Unternehmer, der die Steuer nach § 13 Abs. 2 UStG schuldet, wird nicht durch rechtliche oder tatsächliche Eigenschaften gekennzeichnet, sondern durch seine jeweilige, in bestimmter Weise vorgenommene Tätigkeit, Jemand, wer auch immer, ist persönlich umsatzsteuerpflichtig, wenn und soweit er gewerblich oder beruflich selbständig tätig wird. Die KöR fällt, wie schon nach dem UStG 1919, unter die allgemeine Steuerpflicht. § 2 Abs. 3 des bis zum 1.1.1968 geltenden UStG hatte einschränkend bestimmt: Die Ausübung der öffentlichen Gewalt ist keine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit, Bei Ausübung öffentlicher Gewalt wurden KöR daher nicht als Unternehmer tätig und erbrachten keine steuerbaren Leistungen. An der grundsätzlichen Steuerpflicht im übrigen änderte die Vorschrift nichts.

In der umfangreichen Rechtsprechung zur Steuerpflicht der KöR haben Reichsfinanzhof und Bundesfinanzhof stets zwei Gesichtspunkte herausgestellt, die sich aus der Entstehungsgeschichte ergeben. Einmal sei die Umsatzsteuer eine allgemeine Verbrauchssteuer, die jeden Umsatz erfassen wolle, der in das Gebiet des Wirtschaftslebens falle. An die besondere Bedeutung des Grundsatzes gleichmäßiger Besteuerung schließt sich die zweite maßgebliche Erwägung an, daß der private Unternehmer durch den Wettbewerb steuerlich be-

25) vom 29.5.1967 (BGBl. I, S. 545)

günstiger KÖR nicht benachteiligt werden dürfe ²⁶⁾.

Auch das Schrifttum, überwiegend die Rechtsprechung wiederholend, stellte hinsichtlich der Steuerpflicht der KÖR auf die Wettbewerbslage mit den privaten Betrieben ab ²⁷⁾.

Demnach war bei der Umsatzbesteuerung der KÖR entscheidend, daß die wirtschaftliche Betätigung der KÖR im Wettbewerb mit der Privatwirtschaft steuerlich gleichmäßig belastet werden sollte. Diesem Grundsatz wurde im Umsatzsteuerrecht deshalb erhöhte Bedeutung beigemessen, weil die Umsatzsteuer als allgemeine Verbrauchssteuer möglichst alle Umsätze gleichmäßig erfassen muß.

Daneben wurde betont, daß das Umsatzsteueraufkommen des Reiches nicht durch die gewerbliche Tätigkeit der anderen KÖR gemindert werden dürfe.

-
- 26) RFH-U. 16.6.1920 II A 120/20, Bd. 3, 95
U.v. 29.2.1924 V A 399/23, Bd. 13, 221. (223)
U.v. 9.7.1937 V D 1/37, RStBl. 37, 1306
G.v. 2.7.1938 GrS D 5/38, RStBl. 38, 743
U.v. 10.6.1939 V 170/37, RStBl. 39, 896
U.v. 2.10.1942 V 89/42, Bd. 52, 184
BFH-U. 13.4.1961 V 287/58, HFR 62, 64
BFH-U. 13.4.1961 V 120/59 U, BStBl. III 61, 298
- 27) Scholz, Anm. 17 zu § 1 UStG 1919
Vehlow, 11 IIb zu § 1 UStG 1926
Popitz, A V 7 zu § 1 Nr. 1 UStG 1926
Koch-Wirckau, Anm. 11 zu § 2 UStG 1934
Hübschmann-Grabower, Anm. 40 zu § 2 UStG
Sölch-Ringleb, Anm. 62 zu § 2 UStG
Hartmann-Metzenmacher, Anm. 232 zu § 2 UStG
Juretzek, Anm. 4b zu § 2 UStG
Preusse, DStZtg 53, 7, 8

3. Die Verweisung auf § 1 Abs. 1 Ziff. 6
KStG

Beim Begriff des Betriebes gewerblicher Art verweist § 2 Abs. 3 UStG in der Klammer auf § 1 Abs. 1 Ziff. 6 KStG ²⁸⁾. Die Vorschrift lautet im Zusammenhang:

§ 1 (1) Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind die folgenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben:

6. Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts; einem solchen Betrieb steht die Verpachtung eines Betriebes gewerblicher Art gleich.

Das KStG verwendet den Begriff "Betrieb gewerblicher Art", ohne ihn zu bestimmen. Eine Erläuterung enthalten die §§ 1 - 6 KStDV ²⁹⁾. Es fragt sich, ob diese Vorschriften nunmehr für das Umsatzsteuerrecht gelten ³⁰⁾. Die Entstehungsgeschichte deutet darauf hin. Im Bericht des Finanzausschusses heißt es u.a.: "Die Anknüpfung an die nach den Begriffen des Körperschaftsteuerrechts abgrenzbaren Betriebe gewerblicher Art und land- oder forstwirtschaftlichen Betriebe soll vor allem die Erfassung abzugsfähiger Vorsteuern erleichtern." Bezug nimmt der Bericht also nicht nur auf das KStG, sondern auf das Körperschaftsteuerrecht und damit auch auf die KStDV.

28) In der Fassung vom 13.10.1969 (BStBl. 69, S. 633)

29) In der Fassung vom 3.5.1965 (BGBl. I S. 365)

30) Bejahend: Schomberg-Kuhr, Anm. 8 zu § 2 UStG
Felix-Benda, Anm. 81 zu § 2 UStG
Erlaß des BdF v. 3.1.1968 (BStBl. I S. 182, B 1)

Die Anwendung der §§ 1 - 6 KStDV ist jedoch schon deshalb fraglich, weil weder das KStG noch das UStG den Verordnungsgeber ermächtigen, die im Gesetz enthaltenen Begriffe näher zu bestimmen. Und selbst wenn eine Ermächtigung vorläge, wäre sie verfassungsrechtlich bedenklich. Durch die begriffsauslegende Verordnung könnte die ausschließliche Bindung des Richters an das Gesetz von der Verwaltung praktisch unterlaufen werden ³¹⁾. Auf diese Fragen kommt es aber hier nicht weiter an. Denn bezieht sich der Bericht des Finanzausschusses auf das Körperschaftsteuerrecht, so verweist die Gesetzesfassung lediglich auf § 1 Abs. 1 Ziff. 6 KStG. Aus Gründen der Praktikabilität ist es aber geboten, sich bei der Auslegung des Gesetzes an das Körperschaftsteuerrecht anzulehnen, soweit nicht Grundsätze des Umsatzsteuerrechts entgegenstehen. Eine weitergehende Bindung läßt sich aus der Klammerverweisung des § 2 Abs. 3 UStG nicht herleiten.

4. Der Begriff des Gewerbebetriebes in anderen Steuergesetzen
 - a) Gewerbesteuer- und Einkommensteuergesetz

Nach § 2 Abs. 1 S. 1 Gewerbesteuergesetz ³²⁾ unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb der Gewerbesteuer, soweit er im Inland betrieben wird. Was unter Gewerbebetrieb zu verstehen ist, bestimmt das Gewerbesteuergesetz nicht selbständig, vielmehr verweist es in § 2 Abs. 1 S. 2 auf das Einkommensteuergesetz.

31) FG Rheinland-Pfalz, EFG 63, 51
Mann, FR 62, 109, 110

32) In der Fassung vom 20.10.1969 (BGBl. I, S. 2021)

Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind nach § 2 Abs. 3 Ziff. 2 EStG ³³⁾ einkommensteuerpflichtig. Das Einkommensteuergesetz enthält jedoch lediglich Hinweise für eine Begriffsbestimmung. Nach § 15 Ziff. 1 EStG sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus gewerblichen Unternehmen. Dazu gehören nach § 2 Einkünfte aus gewerblicher Bodenbewirtschaftung, z.B. aus Bergbauunternehmen. Sondervorschriften dieser Art enthalten auch die §§ 15 Ziff. 2 und 3, 16, 17 EStG, wonach bestimmte Gewinne zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören. § 2 Abs. 3 EStG bestimmt, welche Einkunftsarten nicht zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören: Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit, aus Kapitalvermögen, aus Vermietung sowie sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 EStG.

Einen allgemeinen Begriff des Gewerbebetriebes für Einkommen- und Gewerbesteuer hat erst die Rechtsprechung erarbeitet. Unter Gewerbebetrieb versteht sie eine mit der Absicht auf Gewinnerzielung unternommene, selbständige, berufsmäßige Arbeitstätigkeit, die sich als Beteiligung am allgemeinen, wirtschaftlichen Verkehr darstellt und weder Land- und Forstwirtschaft noch freier Beruf ist ³⁴⁾. Diese Rechtsprechung wurde in § 1 Abs. 1 S. 1 GewStDV übernommen ³⁵⁾.

Die Gewerbesteuerpflicht der Betriebe der KÖR wird im Gewerbesteuergesetz nicht ausdrücklich angeordnet. Sie wird aber vorausgesetzt, da § 3 GewStG einzelne Betriebe und Körperschaften von der Gewerbesteuer befreit. § 2 Abs. 1 GewStDV bestimmt daher:

33) In der Fassung vom 12.12.1969 (BGBl. I, S. 2265)

34) RFH-U. 15.7.1924 II A 196/24, Bd. 14, 143, 144
RFH-U. 9.1.1925 I A 79/24, Bd. 15, 347, 351
RFH-U. 4.2.1931 IV A 176/30, Bd. 28, 21, 26

35) In der Fassung vom 22.10.1969 (BGBl. I, S. 2037)

Unternehmen von Körperschaften des öffentlichen Rechts sind gewerbesteuerpflichtig, wenn sie als stehende Gewerbebetriebe anzusehen sind. Das gilt für Versorgungsbetriebe von Körperschaften des öffentlichen Rechts und öffentlich-rechtliche Versicherungsanstalten auch dann, wenn sie mit Zwangs- oder Monopolrechten für ein Gebiet im Geltungsbereich des Gesetzes ausgestattet sind.

Der Begriff des Gewerbebetriebes im Sinne des Gewerbesteuergesetzes ist enger als der der gewerblichen Tätigkeit im Sinne des Umsatzsteuergesetzes. Umsatzsteuerrechtlich genügt jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch die der freien Berufe und der Land- und Forstwirtschaft. Darüber hinaus ist weder die Absicht, Gewinn zu erzielen noch die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erforderlich (§ 2 Abs. 2 S. 3 UStG).

b) Vermögensteuergesetz

§ 1 Abs. 1 Ziff. 2 g) VStG ³⁶⁾ bestimmt:

Unbeschränkt vermögensteuerpflichtig sind Gewerbebetriebe im Sinn des Gewerbesteuergesetzes von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, soweit sie nicht bereits unter den Buchstaben f fallen.

§ 1 Abs. 1 Ziff. 2 f) VStG ordnet die Vermögensteuerpflicht der Kreditanstalten des öffentlichen Rechts an.

Die Vorschrift des § 1 Abs. 1 Ziff. 2g) VStG ist erst durch das Steuer-Änderungsgesetz 1961 ³⁷⁾ einge-

36) In der Fassung vom 21.12.1967 (BGBl. I, S. 1254)

37) Vom 13.7.1961 (BGBl. I, S. 981)

fügt worden. Außer dem Hinweis auf das Gewerbesteuer-
gesetz enthält weder das Vermögensteuergesetz noch die
Durchführungsverordnung ³⁸⁾ eine Begriffsbestimmung.
Der koordinierte Ländererlaß vom 12.7.1966 ³⁹⁾ über-
nimmt die Vorschriften der GewStDV und die einschlägi-
gen Abschnitte der Gewerbesteuer Richtlinien.

c) Bewertungsgesetz

Das Bewertungsgesetz ⁴⁰⁾ verwendet den Begriff des
gewerblichen Betriebes in § 95 bei der Bestimmung des
Begriffs des Betriebsvermögens. Nach § 95 Abs. 1
BewG gehören zum Betriebsvermögen alle Teile einer
wirtschaftlichen Einheit, die dem Betrieb eines Ge-
werbes als Hauptzweck dient, soweit die Wirtschafts-
güter dem Betriebsinhaber gehören (gewerblicher Be-
trieb). Das Gesetz und die Durchführungsverordnung
vom 2.2.1935 ⁴¹⁾ zum alten Bewertungsgesetz erläutern
den Begriff nicht näher. Es ist anerkannt, daß der
Begriff "gewerblicher Betrieb" mit dem des "Gewerbe-
betriebes" im Sinne des Gewerberechts übereinstimmt ⁴²⁾

38) In der Fassung vom 19.8.1963 (BGBl. I, S. 689)

39) BStBl. II 66, S. 177

40) In der Fassung vom 10.12.1965 (BGBl. I, S. 61)

41) RGBl. I, S. 81

42) Vgl. Rössler-Troll, Anm. 9 zu § 95 BewG

A. Der Betrieb einer Körperschaft öffentlichen Rechts

I. Der Betrieb als organisatorische Einheit

1. Der Betriebsbegriff im KStG

- a) Entwicklung der Körperschaftsteuerpflicht der Betriebe von Körperschaften öffentlichen Rechts

Bereits durch das erste Körperschaftsteuergesetz des Reiches vom 30.3.1920¹⁾ wurden auch die juristischen Personen des öffentlichen Rechts zur Körperschaftsteuer herangezogen.

Nach § 1 Abs. 1 Ziff. 1 KStG 1920 unterlagen der Körperschaftsteuer mit ihrem Einkommen juristische Personen des öffentlichen und privaten Rechts. Nach der Begründung zum Regierungsentwurf wollte man mit der Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts der Tatsache gerecht werden, daß sie neben ihren öffentlich-rechtlichen Funktionen am Wirtschaftsleben in derselben Weise wie Privatpersonen teilnahmen²⁾. Diese Steuerpflicht wurde aber durch gleichzeitige Befreiungen weitgehend durchbrochen. Von der Körperschaftsteuer waren nach § 2 Ziff. 1 KStG 1920 befreit: das Reich, die Länder, die Gemeinden (Gemeindeverbände), die Unternehmungen, deren Erträge ausschließlich diesen Gebietskörperschaften zuflossen, die Reichsbank und die Staatsbanken.

1925 legte die Reichsregierung den Entwurf zu einem neuen KStG vor³⁾. Körperschaftsteuerpflichtig waren nach § 2 Ziff. 3 des Entwurfes:

1) RGBI. I 1920 S. 393

2) NV-Drucksache 1920 Nr. 1976

3) RT-Drucksache 1924/25 Nr. 796

Betriebe und Verwaltungen von KÖR und öffentliche Betriebe mit eigener Rechtspersönlichkeit, es sei denn, daß die Betriebe und Verwaltungen nach Maßgabe des § 7 dienen

- a) der Ausübung der öffentlichen Gewalt,
- b) lebenswichtigen Bedürfnissen der Bevölkerung, zu deren Befriedigung die Bevölkerung auf die Betriebe und Verwaltungen angewiesen ist (Versorgungsbetriebe),
- c) gemeinnützigen und mildtätigen Zwecken,
- d) kirchlichen Zwecken.

Nach Satz 2 standen den Betrieben und Verwaltungen gleich Unternehmungen, deren Erträge ausschließlich KÖR zufließen. Als Versorgungsbetriebe galten nach § 7 Abs. 1 solche Betriebe und Verwaltungen, denen die Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Gas oder Elektrizität obliegt oder die dem öffentlichen Verkehr oder Hafenbetrieb dienen.

In der Begründung erklärte die Reichsregierung: ausschlaggebend für die Befreiung der Versorgungsbetriebe dürfte sein, daß für sie gegenwärtig und wohl auch zukünftig der Wettbewerb mit privatwirtschaftlichen Betrieben ausscheide⁴⁾. Wie aber die Auseinandersetzung im Ausschuß und im Plenum zeigte, war das nicht entscheidend⁵⁾. Die Erwägung enthielt vielmehr den Versuch, die Befreiung der Versorgungsbetriebe mit dem Grundgedanken der Besteuerung der KÖR zu vereinbaren. Der Entwurf ging von der Erkenntnis aus, daß sich die öffentliche Hand in steigendem Umfang am Wirtschaftsleben beteiligte. Als durchschlagendes Argument für die Steuerpflicht der öffentlichen Unter-

4) RT-Drucksache 1924/25 Nr. 796

5) RT-Drucksache 1924/25 Nr. 1230, 1265
Evers, Einl. S. 17
Anm. 3 zu § 2 KStG

nehmen erschien der Regierung, daß die öffentliche Hand durch die Steuerbefreiung einen nicht zu rechtfertigenden Vorteil vor privatwirtschaftlichen Betrieben erhielt. Überdies zwinge die Steuerbelastung zu rationeller Wirtschaftsführung und zum Fortfall der unerwünschten unterschiedlichen Behandlung der rein öffentlichen und der gemischt-wirtschaftlichen Betriebe⁶⁾. Der Regierungsentwurf wurde, von einigen unbedeutenden Änderungen abgesehen, angenommen und als KStG vom 10.8.1925⁷⁾ verkündet.

Nach der Neufassung des KStG durch das Gesetz vom 16.10.1934⁸⁾ waren steuerpflichtig nur noch Betriebe gewerblicher Art. Das entspricht dem geltenden Gesetzeswortlaut. Zugleich entfielen die Befreiungen nach § 2 Ziff. 3a-d KStG, wodurch insbesondere die Versorgungsbetriebe zur Steuer herangezogen werden sollten⁹⁾. Das stellte § 2 Abs. 1 der DVO zum KStG¹⁰⁾ klar. Steuerschuldner der Körperschaftsteuer, zu der die Betriebseinkünfte herangezogen werden, ist damit der Betrieb gewerblicher Art selbst. Seine Steuerpflicht tritt an die Stelle der Steuerpflicht der KGR.

6) a.a.O., Fußn. 4

7) RGBl.I S. 208

8) RGBl.I S. 1031

9) Begründung: RStBl. 35, S. 81

10) Vom 6.2.1935 (RGBl.I S. 163)

b) Der finanzpolitische und der steuer-
technische Zweck der Besteuerung der
Betriebe

Seitdem das erste Körperschaftsteuergesetz Einkommen juristischer Personen gesondert besteuerte, wurden auch die KÖR zur Körperschaftsteuer herangezogen.

Gegenstand dieser Besteuerung war die erheblich verstärkte wirtschaftliche Betätigung des Staates und der Gemeinden in Bereichen, in denen zuvor die Privatwirtschaft überwog. Hier sollte die Bevorzugung öffentlicher Unternehmen vermieden werden. Aus Gründen der Steuergerechtigkeit wurden sie ebenso wie Privatpersonen der Steuerpflicht unterworfen. Dieser Grundsatz war für das KStG 1920 und für die späteren Körperschaftsteuergesetze maßgeblich. Sozialpolitische Erwägungen traten demgegenüber zurück. Selbst dort, wo die Reichsregierung politischem Druck nachgab, und die Versorgungsbetriebe von der Steuer befreite, versuchte sie das mit der Erwägung zu rechtfertigen, daß bei ihnen ein Wettbewerb mit der Privatwirtschaft ausschiede.

Neben diesem entscheidenden Argument für die Besteuerung der Betriebe von KÖR waren allerdings noch andere Erwägungen maßgeblich¹¹⁾.

Da die Körperschaftsteuer dem Reich zufließt, belastete sie die Gemeinden, deren Betrieben sie auferlegt wurde. Soweit die Steuer nicht zurückvergütet wurde, minderte sie letzten Endes die Finanzkraft der Gemeinden. Das Problem der Besteuerung der KÖR ist daher von den Fragen des Finanzausgleichs nicht zu trennen. Dabei forderte das Reich, daß sein Finanzbedarf dem der anderen Gebietskörperschaften vorgehe.

11) Zur allgemeinen Frage der Besteuerung von KÖR
Pflaumer, S. 74
Hensel, StW Sp. 873
Koch, StW 1939, Sp. 619 ff.

Soweit die rein öffentlichen Unternehmen befreit waren, benachteiligte das die gemischt-wirtschaftlichen Betriebe, in denen der Staat mit Privaten zusammenarbeitete. Daran bestand aber ein fiskalisches Interesse, da es mit Hilfe der gemischt-wirtschaftlichen Unternehmen möglich war, privates Kapital für öffentliche Zwecke nutzbar zu machen.

Zu diesen fiskalischen Gesichtspunkten trat ein betriebswirtschaftlicher. Die Steuerbefreiung öffentlicher Betriebe konnte dazu verleiten, daß unwirtschaftliche Unternehmen mit dieser versteckten Subvention auf Kosten der Allgemeinheit betrieben wurden. Die Steuerbelastung ermöglichte erst einen Vergleich mit den Kosten der Privatbetriebe. Die Besteuerung sollte deshalb die Gemeinden zu rationeller Wirtschaftsführung zwingen.

Aus dem finanzpolitischen Hauptziel, die wirtschaftliche Betätigung der KÖR steuerlich ebenso zu belasten wie die Privatwirtschaft, folgte jedoch nicht zwingend die körperschaftsteuerliche Verselbständigung der Betriebe. Es boten sich vielmehr verschiedene Formen der Besteuerung an.

Der Gesetzgeber konnte KÖR für unbeschränkt steuerpflichtig erklären und zugleich sachliche Befreiungen vorsehen. Diesen Weg schlug das KStG 1920 ein, wenn es in § 6 u.a. bei den Körperschaften, Anstalten, Stiftungen und Zweckvermögen die Einkünfte der Unternehmen von der Steuerpflicht befreite, die vorwiegend im öffentlichen Interesse betrieben wurden. Man hätte KÖR aber auch für beschränkt steuerpflichtig erklären und nur bestimmte Einkünfte besteuern können. Nach § 3 KStG 1925 waren beschränkt steuerpflichtig die Körperschaften und Vermögensmassen des öffentlichen Rechts mit den inländischen Kapitalerträgen im Sinne des § 3 Abs. 2 Nr. 7 bis 9 EStG. Inhaltlich entspricht

die Bestimmung § 2 Abs. 1 Ziff. 2 des geltenden KStG. Danach sind Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nicht unbeschränkt steuerpflichtig sind, beschränkt steuerpflichtig mit den inländischen Einkünften, von denen ein Steuerabzug zu erheben ist. Zu diesen Steuerpflichtigen gehören auch die KÖR. Die Einkünfte aus Kapitalerträgen sind jedoch nur ein Teil der Einkünfte aus der wirtschaftlichen Betätigung der öffentlichen Hand. Für den übrigen Bereich erklärte der Gesetzgeber weder die KÖR mit ihren gesamten Einkünften für steuerpflichtig, noch machte er die gesamte Tätigkeit zu einem einheitlichen Steuerobjekt. Steuerpflichtig sollten vielmehr die einzelnen Betriebe sein.

Damit konnte die Steuerpflicht leichter und sicherer abgegrenzt werden¹²⁾. Nicht alle KÖR sind wirtschaftlich tätig und die übrigen sind es in der Regel nur auf einem Teil ihrer Gesamttätigkeit. Entscheidend für die steuerrechtliche Verselbständigung war jedoch, daß auf diese Weise der Gewinn- und Verlustausgleich zwischen den verschiedenen Bereichen wirtschaftlicher Tätigkeit der KÖR verhindert wurde. Einem gewinnbringenden Unternehmen, das sich mit der Privatwirtschaft im Wettbewerb befindet, etwa einer Porzellanmanufaktur, können Verluste aus einem anderen, etwa einem Verkehrsbetrieb, nicht zugerechnet werden. Nur bei Ausschluß des Verlustausgleichs wirkt sich die steuerliche Belastung bei einer Vielzahl von Betrieben überhaupt aus.

Die Selbständigkeit der Betriebe ist daher eine gesetzestechnische Fiktion aus Gründen der Zweckmäßigkeit. Gegenstand der Besteuerung ist die wirtschaftliche Leistungskraft der KÖR, wie sie sich in ihren Einkünften ausdrückt.

12) Blümich-Klein-Steinbring, Anm. 35b zu § 1 KStG.

2. Das Merkmal der organisatorischen Selbständigkeit

Da die KÖR nur im Rahmen ihrer Betriebe umsatzsteuerpflichtige Leistungen ausführen, müssen sich die Betriebe von der allgemeinen Behördentätigkeit unterscheiden. Das ergibt sich auch aus dem Zweck, den der Finanzausschuß mit der Neufassung des § 2 Abs. 3 UStG verfolgte: es sollte in erster Linie die Erfassung der abzugsfähigen Vorsteuern erleichtert werden. Nach § 15 Abs. 1 Ziff. 1 UStG kann der Unternehmer von seiner Umsatzsteuer die Steuern abziehen, die ihm von anderen Unternehmern gesondert in Rechnung gestellt wurden für Lieferungen und sonstige Leistungen, die für sein Unternehmen ausgeführt wurden. Da die KÖR nur in ihren Betrieben als Unternehmer tätig werden, beschränkt sich auch die Abzugsfähigkeit der Vorsteuern auf die Vorumsätze der Betriebe. Die Abgrenzung der Betriebe von der übrigen Tätigkeit der KÖR durch eindeutige Merkmale bestimmt deshalb, welche Vorsteuern abzugsfähig sind.

Ebenso ist es im Körperschaftsteuerrecht notwendig, die Betriebe von den Behörden zu unterscheiden. Der steuerrechtlichen Verselbständigung entspricht eine tatsächliche. Denn es wird nicht das Einkommen insgesamt, sondern bei den einzelnen Einkunftsquellen der Körperschaftsteuer unterworfen.

Die KÖR bewirken aber Umsätze und erzielen Einkünfte nicht nur in wirtschaftlichen Unternehmungen und öffentlichen Anstalten. Auch im Rahmen der allgemeinen Verwaltung kann es zu entgeltlichen Leistungen kommen (Polizei oder Feuerwehr reparieren Fahrzeuge, Brücken, Gebäude, ärztliche Untersuchungen, Transport und Beköstigung von Jugendgruppen durch die Gemeinde, Heizöllieferungen bei vorübergehendem Ausfall der Transportmittel, Gemeinderäume werden bei Bedarf Parteien und Organisationen zur Verfügung gestellt, gewerbe- oder baupolizeiliche Genehmigungen, gebühren-

pflichtige Bescheinigungen aller Art.). Diese Leistungen sind in ihrer wirtschaftlichen Einheit auch dann nicht als Betrieb anzusehen, wenn sie erhebliche Einkünfte erbringen. Es handelt sich um unselbständige Teile der Behördentätigkeit. Voraussetzung für die Annahme eines Betriebes ist daher, daß sich die Einrichtung als etwas Besonderes aus der Gesamtbetätigung der KÖR heraushebt¹³⁾.

Mißverständlich ist es, wenn die Rechtsprechung und, ihr folgend, § 1 Abs. 2 KStDV eine wirtschaftliche Selbständigkeit des Betriebes verlangen. Die öffentlichen Betriebe (Gemeindeversorgungswerke, Manufakturen, Bäckereien, Stadtküchen, Sparkassen, Bäder, Lotterien, Werkstätten, Ziegeleien) können betriebswirtschaftlich nicht als selbständige Wirtschaftsbetriebe angesehen werden. Sie werden begründet und geführt, nämlich verwaltet, von den KÖR als ihren Trägern. Die KÖR sind in der Regel Arbeitgeber und Dienstherr; sie tragen den Gewinn und, sehr häufig, den Verlust.

Ausreichend und erforderlich ist die organisatorische Selbständigkeit¹⁴⁾. Der Betrieb muß durch äußere organisatorische Merkmale von der übrigen Tätigkeit der KÖR abgehoben sein. Diese Merkmale sind von der Rechtsprechung auch in den einzelnen Fällen herausgearbeitet worden. Bei der Steuerpflicht einer Ziegelei hat der Reichsfinanzhof auf die besondere kaufmännische und technische Leitung abgestellt¹⁵⁾. Die Brauerei, Metzgerei, Schreinerei und Bäckerei von Klöstern, eine Gemeindebäckerei für Wohlfahrtsheime erklärte der Reichsfinanzhof wegen ihrer selbständigen Wirtschafts-

13) RFH-U. 22.10.1929 I Aa 644/29, RStBl. 29, 666
RFH-U. 26.11.1935 A A 92/34, RStBl. 36, 203 (204)

14) Von organisatorischer Verselbständigung spricht in etwas anderem Zusammenhang BFH-U. 20.3.1956 I 317/55 U, BStBl. III 56, 166, 167

15) RFH-U. 6.5.1930 I A 24/30 S, Bd. 26, 334

verwaltung und eigenen Buchführung für steuerpflichtig¹⁶⁾. Der Bundesfinanzhof sah in der Vermietung von Standplätzen auf Wochenmärkten einer Gemeinde einen Betrieb gewerblicher Art, da ein Marktmeister bestellt sei, der die anfallenden Aufgaben erledigte, und Einnahmen und Ausgaben im Haushaltsplan der Stadt getrennt ausgewiesen seien¹⁷⁾.

Die Anforderungen der Rechtsprechung sind allerdings gering. Auf Grund einer verfehlten fiskalischen Betrachtungsweise bejaht sie die Selbständigkeit überall dort, wo eine KÖR größere Einnahmen erzielt. So wenn der Reichsfinanzhof einen Betrieb gewerblicher Art in Fällen angenommen hat, in denen eine Kirchengemeinde den Kirchturm gegen Entgelt besichtigen ließ¹⁸⁾, oder ein Metropolitankapitel gegen Entgelt die Besichtigung des Domschatzes gestattete¹⁹⁾. In letzter Konsequenz muß eine derartige Rechtsprechung zur unbeschränkten Steuerpflicht der KÖR kommen, die der Gesetzgeber nicht gewollt hat (§ 2 KStG). Tragender Gedanke der Besteuerung ist, daß die privaten Unternehmen nicht durch steuerfreien Wettbewerb der KÖR benachteiligt werden dürfen. Umsatz- und körperschaftsteuerrechtlich muß bei dem Betrieb ein Wettbewerb mit Privatunternehmen ernsthaft möglich sein. Der Reichsfinanzhof hat deshalb gefordert, die Tätigkeit des Betriebes müsse von einigem Gewicht sein, so daß ein privater Inhaber bei üblichen Gewinnaufschlägen eine

16) RFH-U. 22.10.1929 I Aa 644/29, RStBl. 29, 666
RFH-U. 25.7.1933 I A 74/33, RStBl. 33, 1060
RFH-U. 25.3.1941 I 442/40, RStBl. 41, 421

17) BFH-U. 26.2.1957 I 327/56 U, Bd. 64, 391

18) RFH-U. 25.10.1938 VIa 7/38, Bd. 45, 140

19) RFH-U. 27.6.1939 I 131/38, Bd. 47, 139

bescheidene Existenzmöglichkeit hätte²⁰⁾. Diese Rechtsprechung hat der Bundesfinanzhof fortgeführt²¹⁾. Während aber der Reichsfinanzhof auf einen Umsatz von 15-20.000,- RM abstellt, sieht der Bundesfinanzhof eine Existenzmöglichkeit in einem durchschnittlichen Jahresgewinn von rund 2 000,- DM²²⁾. Unter dem Gesichtspunkt des Wettbewerbs kann es jedoch nicht auf einen durchschnittlichen Gewinn ankommen. Auch öffentliche Verlustbetriebe stehen im Wettbewerb mit privaten Unternehmen. Entscheidend ist der Umfang der wirtschaftlichen Tätigkeit. Hinzu kommt, daß die Körperschaftsteuer im Gegensatz zur Umsatzsteuer allein an Einrichtungen interessiert ist, die Gewinn erzielen. Umsatzsteuerlich kommt es nach § 2 Abs. 1 S. 3 UStG auf die Absicht, Gewinn zu erzielen, nicht an. Das Gewicht einer Tätigkeit ist nach der Höhe des Umsatzes zu bestimmen²³⁾. Der Bundesminister der Finanzen hat im Erlaß vom 23.1.1968²⁴⁾ einen Betrieb angenommen, wenn der Jahresumsatz 12.000,- DM übersteigt. Felix-Benda lassen schon einen Umsatz von 10.000,- DM genügen²⁵⁾. Beide Werte liegen nicht unerheblich unter dem vom Reichsfinanzhof geforderten Umsatz. Auch bei üblichen Gewinnaufschlägen bieten derartige Umsätze einem privaten Unternehmer keine Existenzmöglichkeit.

-
- 20) RFH-U. 22.10.1929 I Aa 644/29, RStBl. 29, 666
RFH-U. 9.12.1932 I A 294/32, RStBl. 33, 53
RFH-U. 7.2. 1939 I 372/37, RStBl. 39, 449
- 21) BFH-U. 20.3.1956 I 317/55U BStBl. III 56, 166
BFH-U. 26.2.1957 I 327/56U, Bd. 64, 391
BFH-U. 24.10.1961 I 105/60U, BStBl. III 61, 552
- 22) BFH-U. 24.10.1961 I 105/60U, BStBl. III 61, 552
BFH-U. 16. 3.1965 I 277/62 StRK R. 56 zu § 1 KStG
- 23) Flockermann, UStR 67, 159, 163
- 24) BStBl. I, S. 182 B 3
- 25) Felix-Benda, Ann. 82 zu § 2 UStG

II. Die steuerrechtliche Zugehörigkeit des Betriebes zu einer Körperschaft öffentlichen Rechts

1. Das unbrauchbare Merkmal der "gewissen Selbständigkeit"

Die Rechtsprechung hat wiederholt festgestellt, daß die Selbständigkeit der Betriebe nicht unbeschränkt sein darf, wenn ein Betrieb von KÖR im Sinne des § 1 Abs. 1 Ziff. 6 KStG gegeben sein soll. Sie verlangte deshalb nur eine "gewisse Selbständigkeit" und begründete das stets mit der Erwägung, daß es anderenfalls keine steuerpflichtigen Betriebe geben könne²⁶⁾. Das hat das Schrifttum übernommen²⁷⁾. Diese Formel von der gewissen Selbständigkeit ist jedoch inhaltlich unbestimmt. Sie besagt nur, daß die Betriebe selbständig sein müssen. Offen bleibt, wie weit sie selbständig sein können. Grad und Art der notwendigen Abhängigkeit bleiben ungeklärt.

2. Die Zurechnung der Betriebsumsätze zu einer Körperschaft öffentlichen Rechts

Mit der Selbständigkeit des Betriebes ergibt sich eine mögliche Konkurrenz der Steuerpflicht der KÖR mit der anderer umsatzsteuerpflichtiger Rechtssubjekte. Steuerpflichtig ist nach §§ 2 Abs. 1 S. 1, 13 Abs. 2 UStG, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Jedes wirtschaftliche Gebilde, von dem Umsätze ausgehen, kann Steuerschuldner sein²⁸⁾.

26) RFH-U. 22.10.1929 I Aa 644/29, RStBl. 29, 666
RFH-U. 6. 5. 1930 I A 24/30, Bd. 26, 334
RFH-U. 25. 7.1933 I A 74/33, Bd. 34, 79 (90)
BFH-U. 26. 2.1957 I 327/56 U, Bd. 64, 391

27) König, S. 63; Kohorst, S. 46; Hermann-Heuer, Anm. 33 zu § 1 KStG; Blümich-Klein-Steinbring, Anm. 36a zu § 1 KStG

28) RFH-U. 21.11.1930 AA 895/39, RStBl. 32, 358
RFH-U. 4. 3.1938 V 188/37, RStBl. 38, 495
BFH-U. 4. 7.1956 V 56/55 U, BStBl. III, 56, 275

Bürgerlich-rechtliche Rechtsfähigkeit ist nicht erforderlich: umsatzsteuerpflichtig ist auch eine Gemeinschaft von Beamten, die eine Kantine in der Verwaltung selbständig betreiben. Mit der Feststellung, daß es sich um eine organisatorisch-selbständige Einrichtung von einigem Gewicht handelt, ist daher noch nichts über die Steuerpflicht der KÖR ausgesagt. Hinzu kommt, daß die organisatorische Selbständigkeit auch und erst recht dann gegeben ist, wenn der Betrieb bürgerlich-rechtlich selbständig ist. Die bürgerlich-rechtliche Selbständigkeit ist in verschiedener Weise denkbar. Eine natürliche oder juristische Person bürgerlichen Rechts könnte Eigentümerin der Betriebsanlagen sein, den Betrieb aber im Namen einer KÖR führen oder ihn der KÖR überlassen. Auch könnte eine Privatperson den Betrieb einer KÖR oder ihren eigenen im eigenen Namen, aber für Rechnung der KÖR führen. Schließlich könnte eine juristische Person oder Personengemeinschaft bürgerlichen Rechts von KÖR gegründet worden sein und den Betrieb im eigenen Namen und auch für eigene Rechnung führen. In allen Fällen wäre es wirtschaftlich berechtigt, einen Betrieb einer oder mehrerer KÖR anzunehmen.

Umsatzsteuerrechtlich konkurriert die Steuerpflicht der Privatpersonen mit der der KÖR und stellt sich die Frage nach der steuerrechtlichen Zugehörigkeit des selbständigen Betriebes. Die persönliche Umsatzsteuerpflicht ist davon abhängig, wem die Betriebsumsätze zuzurechnen sind. Die steuerrechtliche Zurechnung bestimmt daher die Zugehörigkeit des Betriebes. Um den Betrieb einer KÖR handelt es sich, wenn ihr die Umsätze des Betriebes zuzurechnen sind.

Auch im Körperschaftsteuerrecht entscheidet die Zurechnung der Betriebseinkünfte über die Zugehörigkeit des Betriebes zu einer KÖR.

Steuerschuldner der Körperschaftsteuer ist der Betrieb selbst und nicht die KÖR. Beim organisatorisch und rechtlich selbständigen Betrieb ergibt sich daher eine Konkurrenz zwischen der Steuerpflicht des Betriebes und der einkommen- oder körperschaftsteuerfähiger Privatpersonen. Damit wird aber die Feststellung erforderlich, auf Grund welcher steuerlichen Abhängigkeit es sich um den Betrieb einer KÖR handelt. Die Frage ergibt sich auch beim nichtrechtsfähigen Betrieb. Er könnte als nichtrechtsfähiges Steuerrechtssubjekt nach § 1 Abs. 1 Ziff. 5 KStG steuerpflichtig sein. Die Steuerpflicht der nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und anderen Zweckvermögen greift allerdings nach § 3 Abs. 1 KStG erst dann ein, wenn das Einkommen weder nach dem KStG noch nach dem EStG bei einem anderen Steuerpflichtigen zu versteuern ist. Anderer Steuerpflichtiger ist aber auch der Betrieb einer KÖR. Es ist daher festzustellen, was den Betrieb als Vermögensmasse im Sinne des § 1 Abs. 1 Ziff. 5 KStG von Betrieben einer KÖR unterscheidet.

Auszugehen ist vom Zweck der steuerrechtlichen Ver selbstständigung der Betriebe: es sollen die Einkünfte der KÖR besteuert werden. Die KÖR sind die Steuerträger. Die Besteuerung eines Betriebes gewerblicher Art setzt voraus, daß es sich um Einkünfte einer KÖR handelt. Hat ein anderes Steuerrechtssubjekt dieselben Einkünfte aus einer Vermögensmasse zu versteuern, liegt kein Betrieb gewerblicher Art vor. Die Frage, wer von verschiedenen Rechtssubjekten dieselben Einkünfte zu versteuern hat, beantwortet sich danach, wem diese Einkünfte zuzurechnen sind. Wie im Umsatzsteuerrecht kommt es also auf die Zurechnung zu einer KÖR an. Für die Besteuerung sind die Einkünfte allerdings dem Betrieb zuzurechnen, da er selbst steuerpflichtig ist. Ob es sich aber um den Betrieb einer KÖR handelt, hängt davon ab, ob die Betriebseinkünfte einer KÖR zugerechnet werden können.

3. Zurechnung und rechtliche Gestaltung des Leistungsverhältnisses

Grundsätzlich wird die Zurechnung der Betriebsumsätze nicht dadurch ausgeschlossen, daß die Betriebsanlagen bürgerlich-rechtlich nicht der KÖR gehören oder daß eine Privatperson die Leistungen bürgerlich-rechtlich in eigenem Namen ausführt.

Umsatzsteuerschuldner ist, wer selbständig, auf eigene Rechnung und Gefahr, gewerblich tätig wird. Dabei kann er sich der Hilfe unselbständig Tätiger bedienen. Natürliche Personen werden nach § 2 Abs. 2 Ziff. 1 UStG unselbständig tätig, soweit sie einem Unternehmen so eingegliedert sind, daß sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sind, Maßgeblich ist das Innenverhältnis zum Unternehmer, nicht das Verhältnis zum Leistungsempfänger. Auch die Rechtsprechung sieht in der persönlichen Abhängigkeit und Weisungsgebundenheit das Merkmal unselbständiger Tätigkeit²⁹⁾.

Ob diese Merkmale vorliegen, wird nach dem Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse beurteilt. Das Außenverhältnis kann dabei höchstens als Beweisanzeichen für die Frage herangezogen werden, ob der Leistende unselbständig oder selbständig tätig wird³⁰⁾. Grundsätzlich ist es aber für die Zurechnung der Umsätze unerheblich, wer bürgerlich-rechtlich im eigenen Namen handelt, wer Eigentümer der Betriebseinkünfte oder des Betriebsvermögens ist.

29) BFH-U. 19.2.1959 IV 340/56U, BStBl. III 59, 425
BFH-U. 3.10.1961 200/59 S, BStBl. III 61, 567
BFH-U. 12.4.1962 V 21/60 U, BStBl. III 62, 262

30) RFH-U. 21.3.1930 VA 679/29, RStBl. 30, 385
RFH-U. 9.1.1931 VA 629/30, RStBl. 32, 359
BFH-U. 14.1.1954 V 55/51 U, BStBl. III 54, 120

Auch im Körperschaftsteuerrecht ist die Zurechnung der Betriebseinkünfte unabhängig von der rechtlichen Gestaltung des Leistungsverhältnisses.

Einkommen- oder Körperschaftsteuerpflichtig ist nach § 5 Abs. 1 KStG, § 2 Abs. 1 EStG derjenige, der die Einkünfte bezogen hat. Bezogen sind die Einnahmen nach § 11 Abs. 1 S. 1 EStG³¹⁾, wenn sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Näher bestimmt werden die Begriffe durch das EStG nicht. Bezieher der Einkünfte ist, wer an den Einkünften wirtschaftlich berechtigt ist. Ausdruck der wirtschaftlichen Macht ist in der Regel das Eigentum, der bürgerlich-rechtliche Anspruch. Beides kann jedoch auseinanderfallen; dann sind die Einkünfte dem wirtschaftlich Berechtigten zuzurechnen. Seinen Ausdruck hat dieser Grundsatz in § 11 StAnpG³²⁾ gefunden.

Bürgerlich-rechtliche Gestaltung und steuerliche Zurechnung können unterschiedlich sein, wenn sich der Bezieher der Einkünfte der Hilfe unselbständig Tätiger bedient. Das EStG unterscheidet zwischen Einkünften aus selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit. Eine und dieselbe Arbeit kann daher einem Steuerpflichtigen nur Einkünfte aus selbständiger oder nichtselbständiger Tätigkeit erbringen. Für verschiedene Steuerpflichtige können sich aber aus dieser Arbeit Einkünfte aus selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit ergeben, nämlich dann, wenn der nichtselbständige für den selbständigen Steuerpflichtigen tätig wird.

31) In der Fassung vom 27.2.1968 (BGBl. I, S. 415)

32) Vom 16.10.1934 (RGBl. I, S. 925)

Nichtselbständige Tätigkeit liegt vor, wenn der Beschäftigte in einem Dienstverhältnis dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet, § 1 Abs. 3 S. 1 LStDV³³⁾. Das ist nach § 1 Abs. 3 S. 2 LStDV der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Maßgeblich ist danach das Innenverhältnis zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber.

Auf das Innenverhältnis stellt auch die Rechtsprechung ab: nichtselbständig sei, wer im Innenverhältnis weisungsgebunden und wirtschaftlich unabhängig oder in den Betrieb eingegliedert sei³⁴⁾; selbständig sei derjenige, auf dessen Rechnung der Betrieb gehe, dem der Gewinn zukomme und der den Verlust zu tragen habe³⁵⁾ oder wer seine Arbeitskraft auf eigene Verantwortung und ohne Bindung an Weisungen Dritter ausübe³⁶⁾.

Derjenige, der nach außen hin im eigenen Namen auftritt, kann einkommensteuerrechtlich nichtselbständig tätig sein. Entsprechend kann der Kommanditist nur vorgeschobene Person eines anderen und nichtselbständig tätig sein³⁷⁾. Die rechtlich selbständig auftretende Ehefrau kann im Innenverhältnis Angestellte des Ehemannes sein, der einkommensteuerrechtlich Unternehmer ist³⁸⁾.

33) In der Fassung vom 12.1.1968 (BGBl.I, S. 61)

34) BFH-U. 16.3.1951 IV 197/50U, BStBl. III 51, 97
BFH-U. 27.9.1957 VI 20/54U, BStBl. III 57, 426
BFH-U. 19.11.1959 IV 197/58 U, BStBl. III 60, 88

35) RFH-U. 24.10.1929 VI A 439/29, RStBl. 30, 9
RFH-U. 23.5.1933 V A 326/32, RStBl. 33, 910
RFH-U. 24.11.1937 VI A 156/34, RStBl. 38, 12

36) BFH-U. 10.4.1953 IV 429/52U, BStBl. III 53, 142

37) RFH-U. 15.1.1936 VI A 282/35, RStBl. 36, 554

38) RFH-U. 16.6.1938 VI 346/38, RStBl. 38, 908

Die Grundsätze gelten auch für KÖR. Einkünfte eines Betriebes sind ihr zuzurechnen, falls der Betrieb für ihre Rechnung und Gefahr geführt wird. Ein Betrieb einer KÖR liegt auch vor, wenn die KÖR einen gepachteten Betrieb führt, oder wenn er von einer Privatperson geführt wird, die Eigentümerin ist und im eigenen Namen handelt.

Besonderheiten, die noch zu erörtern sind, ergeben sich für das Umsatz- und Körperschaftsteuerrecht, wenn eine juristische Person oder Personengemeinschaft für eine KÖR unselbständig tätig wird.

Das Innenverhältnis zwischen Betrieb und KÖR kann auch durch öffentlich-rechtliche Vorschriften geregelt sein. Soweit die Betriebe von der KÖR im eigenen Namen geführt werden, z.B. Eigen- oder Regiebetriebe, sind sie mit der KÖR durch besondere öffentlich-rechtliche Rechtsbeziehungen verbunden. Öffentlich-rechtliche Vorschriften regeln Personal-, Wirtschafts- und Haushaltsführung. Derartige Betriebe sind Teile der Verwaltung der KÖR.

Für die Zurechnung der Umsätze und Einkünfte zu den KÖR ist die öffentlich- oder bürgerlich-rechtliche Rechtsform des Innenverhältnisses jedoch unerheblich.

Unerheblich ist auch die Rechtsform des Leistungsverhältnisses. Es kann fraglich sein, ob es sich bei öffentlich-rechtlich erbrachten Leistungen noch um gewerbliche Tätigkeit handelt. An der Zurechenbarkeit der Umsätze und Einkünfte ändert sich dadurch nichts.

4. Zurechnung bei unselbständiger Betriebsführung durch andere Rechtssubjekte

a) Unselbständige Betriebsführung durch juristische Personen bürgerlichen Rechts

aa) nach Umsatzsteuerrecht

Unselbständig tätig werden auch juristische Personen unter den Voraussetzungen der Organschaft. Sie ist gegeben, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein Unternehmen eingegliedert ist (§ 2 Abs. 2 Ziff. 2 UStG). Das war auch schon nach § 2 Abs. 2 Ziff. 2 des alten UStG erforderlich. Die Organschaft bewirkt eine umsatzsteuerliche Einheit von Organgesellschaft und Organträger bei bürgerlich-rechtlicher Selbständigkeit. Die Außenumsätze werden dem Organträger zugerechnet, die Innenumsätze zwischen Organgesellschaft und Organträger bleiben umsatzsteuerfrei. Nach altem Umsatzsteuerrecht verminderte die Organschaft die Kumulationswirkung der Umsatzsteuer und begünstigte in der Regel mehrstufige Unternehmen. Auf Grund des Vorsteuerabzuges nach neuem Umsatzsteuerrecht ist die Zahl der Stufen des Warenweges unerheblich; die Steuer ist für den einzelnen Unternehmer nur durchlaufender Posten.

Dennoch wurde die Organschaft beibehalten. Nach dem Bericht des Finanzausschusses geschah das, um unnötige Verwaltungsarbeit zu vermeiden³⁹⁾. Die beabsichtigte Ersparnis kann sich dabei für Steuerpflichtigen und Finanzamt ergeben. Hinzu kommt als finanzieller Vorteil, daß die steuerliche Zahllast zwischen den Unternehmen verteilt werden kann.

39) BT-Drucksache V/1581

Die Organschaft dürfte jedoch vor allem deshalb beibehalten worden sein, weil sich die Wirtschaft daran langjährig gewöhnt hat und die Organschaft in anderen Steuergesetzen weiterhin von Bedeutung ist.

Allerdings wirkt sich in beschränktem Umfang die Organschaft auch nach neuem Umsatzsteuerrecht auf die Steuerpflicht aus: wenn die Umsätze eines steuerpflichtigen Unternehmens einem steuerbefreiten zugerechnet werden können. Beispielsweise sind nach § 4 Ziff. 16a UStG steuerfrei die Umsätze, die mit dem Betrieb der Krankenanstalten und Altersheime verbunden sind, wenn diese Anstalten von juristischen Personen des öffentlichen Rechts oder in der Form privatrechtlicher Gesellschaften betrieben werden, deren Anteile nur juristischen Personen des öffentlichen Rechts gehören und deren Erträge nur diesen Personen zufließen. Gliedert sich eine derartige Krankenanstalt eine Wäscherei zu, sind auch die Umsätze der Wäscherei steuerbefreit. Da aber nunmehr die Vorsteuern getragen werden müssen und in die Kosten eingehen, kann sich die Befreiung auch nachteilig auswirken.

Nach einhelliger Meinung konnten nach altem Umsatzsteuerrecht die KöR Organträger sein, wenn und soweit sie als Unternehmer tätig waren⁴⁰⁾.

Auf Grund der Neufassung des § 2 Abs.3 UStG wird die Ansicht vertreten, ein Organschaftsverband mit einer KöR sei "weitgehend" nicht mehr möglich⁴¹⁾. Energie- und Wasserlieferungen der Eigengesellschaften an die Betriebe gewerblicher Art der Gemeinden seien daher

40) RFH-U. 8.11.1940 V 19/40, RStBl. 42, 28
RFH-U. 9.10.1942 V 36/41, RStBl. 43, 13
BFH-U. 18. 2.1965 V 189/62 U, BStBl. III 65, 272
Hübschmann-Grabower, Anm. 22 zu § 2 UStG;
Hartmann-Metzenmacher, Anm. 175 zu § 2 UStG

41) Schmidt, Anm. 2 zu § 2 UStG;
Flockermann, UStR 67, 159, 162

steuerpflichtig. Dabei wird davon ausgegangen, daß die Organgesellschaften in einen Betrieb gewerblicher Art eingegliedert sein müßten, da die KÖR nur in diesen Betrieben Unternehmer seien⁴²⁾.

§ 2 Abs. 2 Ziff. 2 UStG setzt für die Organschaft voraus, daß die Organgesellschaft in ein Unternehmen eingegliedert ist. Die Vorschrift schließt nicht aus, daß der Organträger erst durch die Organschaft zum Unternehmer wird. Das ist für juristische Personen und Personengesellschaften des Privatrechtes anerkannt.

Das Problem der Organschaft mit einem Organträger, der selbst nicht gewerblich tätig wird, stellt sich bei den sogenannten Doppelgesellschaften. Die Doppelgesellschaft bedeutet das Nebeneinander zweier bürgerlich-rechtlich selbständiger Gesellschaften, die einem wirtschaftlich einheitlichen Betrieb dienen⁴³⁾. Dabei handelt es sich in der Regel um eine sogenannte Betriebsspaltung, die sich in zwei Formen entwickelte. Nach der einen Form gründet eine Gesellschaft eine Kapitalgesellschaft, überträgt dieser das Umlaufvermögen eines Betriebes unter Verpachtung des Anlagevermögens und bleibt nur noch Besitzgesellschaft⁴⁴⁾. In der anderen Form wird die bisherige Verkaufsabteilung einer Gesellschaft auf eine neugegründete Kapitalgesellschaft übertragen, während die Betriebsgesellschaft sich auf die Erzeugung beschränkt⁴⁵⁾. Derartige Rechtsgestaltungen waren nach dem Kriege häufig, um die hohen Einkommensteuersätze zu umgehen. Der Bundesfinanzhof hat die grundsätzliche Zulässigkeit der Betriebsspaltung

42) Die gleiche Ansicht vertritt der Erlaß des BdF v. 3.1.1968 (BStBl. I S. 182)

43) Brönner IV 1

44) Brönner IV 4

45) Brönner IV 5

tungen anerkannt⁴⁶⁾. Bei der Aufteilung in eine Besitz- und Betriebsgesellschaft war jedoch fraglich, ob die Besitzgesellschaft Organträgerin sein konnte, obwohl sie selbst keine umsatzsteuerbaren Leistungen ausführte und daher unabhängig von der Betriebsgesellschaft kein Unternehmer war. Für die Organschaft im Sinne des § 2 Abs. 2 Ziff. 2 GewStG hatten Reichsfinanzhof und Bundesfinanzhof die Möglichkeit abgelehnt. Die Rechtsprechung forderte vom Organträger eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, während die Betriebsgesellschaft, wirtschaftlich betrachtet, die ihr vom Organträger gestellte Aufgabe nach Art einer bloßen Geschäftsabteilung erfüllen mußte⁴⁷⁾. Die Organtheorie kann aber in anderen Steuergesetzen verschieden zu beurteilen sein⁴⁸⁾. Für die Umsatzsteuer ist eine andere Beurteilung deshalb angebracht, weil sie nicht Betriebe besteuert, sondern eine Tätigkeit, das Ausführen von Lieferungen und Leistungen⁴⁹⁾. Lieferungen kann aber jemand mittelbar dadurch ausführen, daß ein anderer für ihn auf seine Rechnung und Gefahr tätig wird. Der Bundesfinanzhof hat deshalb zu Recht eine Besitzgesellschaft als Organträgerin anerkannt, die erst durch die Tätigkeit ihrer Organgesellschaft zur Unternehmerin wurde⁵⁰⁾. Das Organverhältnis setzte weiter die wirtschaftliche Eingliederung der Betriebsgesellschaft voraus. Dieses

46) Vgl. Fußnoten 49, 50

47) RFH-U. 11.11.1927 I A 75/27, Bd. 22, 183 (187)
RFH-U. 4.12.1940 VI A 660/38, RStBl. 41, 26
BFH-U. 25. 6.1957 I 119/56 U, BStBl. III 57, 303 (305)

48) RFH-G. 26.7.1932 I D 2/31, III D 2/32, Bd. 31, 297 (300)

49) BFH-U. 13.4.1961 V 81/59 U, BStBl. III, 61, 343
BFH-U. 21.2.1963 V 162/60, HFR 63, 309
BFH-U. 17.11.1966 V 113/65, HFR 67, 146

50) BFH Fußn. 49
BFH-U. 26.2.1959 V 209/56 U, BStBl. III, 204

Erfordernis wird mit verschiedenen Merkmalen umschrieben. Die Organgesellschaft soll nach dem Willen der Obergesellschaft im Rahmen des gesamten Unternehmens, es fördernd und ergänzend, tätig werden⁵¹⁾. Ausreichend ist auch ein vernünftiger betriebswirtschaftlicher Zusammenhang⁵²⁾, eine enge wirtschaftliche Verflechtung⁵³⁾. In den Fällen der Betriebsspaltung hat der Bundesfinanzhof die wirtschaftliche Eingliederung mit der Erwägung bejaht, daß der Betriebsgesellschaft das Anlagevermögen verpachtet sei und ihr die notwendigen wirtschaftlichen Grundlagen durch Auflösung des Pachtverhältnisses jederzeit wieder entzogen werden können⁵⁴⁾. Ein Verhältnis der Über- und Unterordnung will der Bundesfinanzhof bei der Betriebsaufspaltung in Besitz- und Betriebsgesellschaft sogar für den Regelfall annehmen⁵⁵⁾.

Diese Grundsätze lassen sich ohne Schwierigkeit auf die KÖR übertragen. Auch sie können durch ein Organisationsverhältnis zum Unternehmer werden⁵⁶⁾. Sölch hat das schon 1942 ausgesprochen⁵⁷⁾. Mit der Angliederung eines Unternehmens wird die KÖR in einem Betrieb gewerblich tätig. Dafür genügt jedoch nicht der

51) BFH-U. 22.6.1967 VR 89/66, BFN Nr. 9 zu § 2 Abs. 2 UStG

52) BFH-U. 2.2.1967 V 35/64, BFN Nr. 7 zu § 2 Abs. 2 UStG

53) BFH-U. 9.6.1960 V 119/58, HFR 61, 112

54) BFH-U. 30.6.1960 V 86/58, HFR 61, 114
BFH-U. 13.4.1961 V 81/59 U, BStBl. III 61, 343
BFH-U. 24.10.1963 V 24/61, HFR 64, 143 (144)

55) BFH-U. 6.12.1962 V 27/60 U, BStBl. III 63, 107

56) FG Kassel EFG 60, 234
Hübschmann-Grabower, Anm. 22 zu § 2 UStG

57) StW 1942, Sp. 153 in einer Anm. zu RPH-U. 8.11. 1940 V 19/40, RStBl. 42, 28

bloße Erwerb der Vermögensanteile, sondern die KÖR muß mit dem Unternehmen als ihrem Organ selbst gewerblich tätig werden wollen. Der damit erforderliche betriebswirtschaftliche Zusammenhang begründet auch die wirtschaftliche Eingliederung der Organgesellschaft. Nicht notwendig ist, daß die Organgesellschaft in einen bereits bestehenden Betrieb wirtschaftlich eingliedert wird. Auch wenn das der Fall ist, besteht die Organschaft der Organgesellschaft nicht mit dem Betrieb der KÖR. Organträger ist die KÖR. Ihre Unternehmereigenschaft ist von der gewerblichen Tätigkeit abhängig. Diese unternehmerische Tätigkeit wird nicht durch ein Rechtssubjekt neben der KÖR bestimmt, sondern durch die Art oder den Gegenstand der Tätigkeit. Unternehmerisch und nichtunternehmerisch handelt ein- und dieselbe KÖR. Wenn durch die Neufassung des § 2 Abs. 3 UStG auch ihre gewerbliche Tätigkeit auf den Bereich der Betriebe beschränkt ist, sind doch weiterhin die Umsätze der KÖR, und nicht die des Betriebes steuerpflichtig.

Die Organschaft ist aber kein Verhältnis zu einer Tätigkeit; sie steht im Verhältnis zum Subjekt der Tätigkeit, einer natürlichen oder juristischen Person oder einer Personengesellschaft. Das folgt aus der Notwendigkeit der finanziellen und organisatorischen Eingliederung, die neben der wirtschaftlichen erforderlich ist⁵⁸⁾. Organträger ist daher die KÖR, nicht ihre wirtschaftliche Tätigkeit oder der Eigenbetrieb. In der Rechtsprechung kommt das nicht immer klar zum Ausdruck. Im Urteil vom 18.2.1965⁵⁹⁾ behandelt der Bundesfinanzhof zunächst einen Eigenbetrieb, die Stadtwerke, als Organträger, stellt dann aber zutreffend fest, daß nicht der Betrieb, sondern die Gemeinde die Organgesellschaft, eine Kraftwerk-AG, beherrscht.

Irreführend ist es, wenn der Erlaß des Bundesministers der Finanzen vom 3.1.1968⁶⁰⁾ es für unschädlich er-

58) BFH-U. V 35/64, BFN Nr. 7 zu § 2 Abs. 2 UStG

59) V 189/62 U, BStBl. III 65, 272

60) BStBl. I 68, 182

klärt, daß die Anteile der Organgesellschaft im nicht-unternehmerischen Bereich der KÖR verwaltet werden. Denn zur Begründung organschaftlicher Abhängigkeit läßt sich die KÖR nicht als Unternehmer verselbständigen. Deshalb genügte es in dem vom Reichsfinanzhof in RStBl. 42, 28 ⁶¹⁾ entschiedenen Fall, daß die organisatorische Abhängigkeit eines Unternehmens von einer Stadtgemeinde durch Weisungen des Oberbürgermeisters sichergestellt wurde.

Als bürgerlich-rechtlich selbständige Betriebe können auch die Organgesellschaften der KÖR Organverhältnisse begründen. Das hat zur Folge, daß ihnen die Umsätze der angegliederten Betriebe zugerechnet werden. Da sie ihrerseits Organe der KÖR sind, werden die gesamten Umsätze bei den KÖR besteuert. Auf Grund mehrstufiger Organschaft sind alle Unternehmen Organe der KÖR als des übergeordneten Organträgers ⁶²⁾.

bb) nach Körperschaftsteuerrecht

Körperschaftsteuerrechtlich kann eine juristische Person unselbständig tätig werden, wenn sie mit einem übergeordneten Unternehmen durch ein Organschaftsverhältnis mit Gewinnführungsvertrag verbunden ist. Die näheren Voraussetzungen sind in dem neuen § 7a KStG geregelt, der auf einer jahrzehntelangen Rechtsprechung des Reichs- und Bundesfinanzhofes beruht. Liegt danach ein Organschaftsverhältnis vor, wird das Einkommen der Organgesellschaft dem Organträger zugerechnet, so daß die doppelte Besteuerung des wirtschaftlich gleichen Gewinnes vermieden wird. Wie im

61) Vgl. Fußn. 57

62) FG Kassel, BEG 60, 234
Plückebaum-Malitzky, Anm. 209 zu §§ 1-3 UStG;
Hartmann-Metzenmacher, Anm. 188 zu § 2 UStG

Umsatzsteuerrecht ist die finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung der Organschaft in den Organträger erforderlich.

Nach bisheriger Auffassung konnten, entsprechend zum Gewerbesteuerrecht, auch KÖR Organträger sein⁶³⁾. Diese Möglichkeit wird durch § 7a Abs. 1 Ziff. 3 KStG ausgeschlossen. Danach muß der Organträger eine unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Person oder eine nicht steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des § 1 KStG oder eine Personengesellschaft im Sinne des § 15 Ziff. 2 EStG mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland sein, Dazu gehört nicht die KÖR. Obwohl nicht ausdrücklich genannt, kann aber Organträger ein Betrieb gewerblicher Art sein. Denn er gehört zu den Vermögensmassen im Sinne des § 1 KStG, und es bestand für den Gesetzgeber kein Anlaß, für die Betriebe der KÖR die vorteilhafte Organschaft nicht mehr zuzulassen. Die Betriebe gewerblicher Art unterscheiden sich von den übrigen Organträgern dadurch, daß die finanzielle Eingliederung der Organgesellschaften nicht zu ihnen, sondern zu den KÖR besteht. Denn die unmittelbare oder mittelbare Beteiligung an der Organgesellschaft im Sinne des § 7a Abs. 1 Ziff. 1 KStG ist nur dem rechtsfähigen Rechtssubjekt, der KÖR, möglich. Das Einkommen der Organgesellschaft ist dem Betrieb der KÖR zuzurechnen; damit ist das Einkommen auch der KÖR zurechenbar, so daß die Organgesellschaft nach den früheren Ausführungen selbst als Betrieb gewerblicher Art angesehen werden könnte. Diese Annahme hätte aber die selbständige Steuerpflicht der Organgesellschaft zur Folge und höbe die steuerrechtliche Wirkung der Organschaft auf.

63) Schulze-Schlutius, S. 205; Krollmann, Organschaft, S. 3; Krollmann, Anm. 26 zu § 7 KStG; Hermann-Heuer, Anm. 24 zu § 7 KStG; RFH-U. 12.12.1939 I 205/38, RStBl. 40, 29 für das Gewerbesteuerrecht

Wirtschaftsbetriebe der KÖR, die von juristischen Personen bürgerlichen Rechts geführt werden, sind daher körperschaftsteuerrechtlich keine Betriebe gewerblicher Art der KÖR. Unerheblich ist, ob die KÖR an dem Unternehmen beteiligt ist und ob es im öffentlichen Interesse nach Weisung der KÖR auf deren Rechnung und Gefahr hin arbeitet.

Dieses Ergebnis bestand auch schon nach bisherigem Körperschaftsteuerrecht. Etwas mißverständlich drückt das § 5 Abs. 2 KStDV aus, wo es heißt: Betriebe, die in eine privatrechtliche Form gekleidet sind, werden nach den für diese Rechtsform geltenden Vorschriften besteuert.

b) Unselbständige Betriebsführung durch
nichtrechtsfähige Personengemeinschaften

Nach § 2 Abs. 2 Ziff. 1 UStG wird die gewerbliche Tätigkeit auch dann nicht selbständig ausgeübt, soweit natürliche Personen zusammengeschlossen einem Unternehmen eingegliedert sind. Personengemeinschaften, insbesondere die Gesellschaften, können danach unselbständig tätig werden. Bei der Prüfung der Unselbständigkeit sind die für die Organschaft geltenden Grundsätze anzuwenden⁶⁴⁾. Eine KÖR kann sich bei entsprechender Gestaltung des Innenverhältnisses einen Betrieb angliedern, der beispielsweise von einer OHG geführt wird. Die Umsätze des Betriebes sind der KÖR zuzurechnen; er gehört zu den Betrieben gewerblicher Art der KÖR.

Das Gleiche gilt körperschaftsteuerrechtlich, wenn der Betrieb unselbständig durch die nichtrechtsfähigen Körperschaftsteuerschuldner des § 1 Abs. 1 Ziff. 5 KStG geführt sind. Es handelt sich um die nichtrechts-

64) BFH-U. 19.11.1964 V 245/61 S, BStBl. III 65, S.182
BFH-U. 2. 2.1967 V 35/64, BStBl. III 67, S. 499

fähigen Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen. Das Problem der Doppelbesteuerung entfällt, da sie nach § 3 Abs. 1 KStG nur dann körperschaftsteuerpflichtig sind, wenn ihr Einkommen weder nach dem KStG noch nach dem EStG unmittelbar bei einem anderen Steuerpflichtigen zu versteuern ist. Ist das Einkommen aus dem Betrieb auf Grund der Betriebsführung einer KÖR zurechenbar, handelt es sich um den Betrieb einer KÖR, der nach § 1 Abs. 1 Ziff. 6 KStG besteuert wird. Die Steuerpflicht des nichtrechtsfähigen Vereins, der Anstalt, Stiftung oder des sonstigen Zweckvermögens tritt zurück⁶⁵⁾. Ist das Einkommen nur teilweise einer KÖR zuzurechnen, im übrigen aber Privatpersonen, liegt ein Betrieb gewerblicher Art in Höhe des Anteils der KÖR vor.

Anders ist es, wenn der Betrieb durch eine Personengesellschaft geführt wird. Sie ist nicht subsidiär, sondern überhaupt nicht steuerpflichtig⁶⁶⁾.

In dem der Entscheidung des Reichsfinanzhofes vom 8.10.1935⁶⁷⁾ zugrunde liegenden Sachverhalt betrieb eine Gemeinde zusammen mit einer AG einen Gips- und Kalksteinbruch in Form einer OHG. Die selbständige Steuerpflicht der OHG verneinte der Reichsfinanzhof. Er sah in dem zur Körperschaftsteuer herangezogenen Unternehmen aber auch keinen Betrieb gewerblicher Art einer KÖR. Denn die Gemeinde arbeitete mit einer Privatperson, der AG, zusammen. Dabei war es unerheb-

65) Um einen nichtrechtsfähigen Verein handelte es sich in der Entscheidung des RFH vom 14.1.1936 I A 165, 35, RStBL. 36, 268. Die Mitglieder einer Bäckerinnung hatten eine Hefebezugsvereinigung gegründet, deren Einnahmen den Aufwand der Innung deckten. Ohne Begründung nahm der RFH einen Betrieb einer KÖR an.

66) ganz h.M., z.B. Hermann-Heuer, Anm. 28 zu § 3 KStG; Blümich-Klein-Steinbring, Anm. 4 zu § 3 KStG

67) I A 130/34, RGBL. 36, 140

lich, daß die AG vom Land gegründet worden war und dessen Vermögensrechte übernommen hatte. Ob die Anteile der Gemeinde an den Einkünften des Unternehmens einen Betrieb einer KÖR bildeten, ließ die Entscheidung ausdrücklich offen. Zu dieser Frage äußerte sich dann der Reichsfinanzhof in der Entscheidung vom 8.11.1938⁶⁸⁾. Nach dem Sachverhalt war eine Gemeinde neben einer Privatperson an einer OHG beteiligt, die ein Elektrizitätswerk betrieb. Die Rechtslage sei so zu beurteilen, wie wenn der einzelne Gesellschafter den Betrieb der Gesellschaft in dem seinem Anteil entsprechenden Umfang als eigenen Betrieb führe. In Höhe des Anteils der KÖR sei von einem Betrieb der KÖR auszugehen. Das von E. Becker gebilligte⁶⁸⁾ Ergebnis ist zwangsläufig, wenn die selbständige Körperschaftsteuerpflicht der OHG verneint wird. Dann sind die Einkünfte den Gesellschaftern zuzurechnen. Sie sind die Gewerbetreibenden in Höhe ihres Anteils am Gewinn und Verlust. In diesem Umfang ist auch die Beteiligung der KÖR ein Betrieb gewerblicher Art.

68) I 347/38, RStBl. 39, 301

69) E. Becker, Grundla., S. 101

III. Die steuerrechtliche Zugehörigkeit des Betriebes zu mehreren Körperschaften öffentlichen Rechts

1. Vereinigung mehrerer Körperschaften öffentlichen Rechts in einer juristischen Person

Bei der Frage der Zugehörigkeit eines Betriebes zu einer KÖR war bisher davon ausgegangen worden, daß der Betrieb von einer KÖR geführt wurde. Es können aber auch mehrere KÖR eine Betriebsgemeinschaft unter verschiedenen Rechtsformen eingehen. Sie können eine juristische Person des öffentlichen oder bürgerlichen Rechts begründen.

Im ersteren Fall entsteht eine öffentlich-rechtliche Bundkörperschaft, deren Mitglieder ausschließlich KÖR sind⁷⁰⁾. Dazu gehören Zweckverbände wie Planungs-, Schul-, Sparkassen- und Giroverbände. Die KÖR können aber auch eine Anstalt oder Stiftung des öffentlichen Rechts begründen, die sie gemeinsam tragen.

Steuerlich ergeben sich keine Besonderheiten. Es handelt sich umsatz- wie körperschaftsteuerrechtlich um den Betrieb einer KÖR, ohne Rücksicht darauf, daß er, wirtschaftlich gesehen, von mehreren KÖR geführt wird.

Der Zusammenschluß kann auch in einer juristischen Person bürgerlichen Rechts erfolgen. Führt sie den Betrieb selbständig, wird sie mit ihrer gesamten gewerblichen Tätigkeit umsatzsteuerpflichtig. Bei unselbständiger Tätigkeit als Organgesellschaft besteht die finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Abhängigkeit nicht gegenüber jeder einzelnen der ver-

70) Wolff, II, § 84 III 4

einigten KÖR, sondern nur gegenüber der Gesamtheit als einer Personengesellschaft des BGB⁷¹⁾. Dieser Vereinigung als selbständig handelnder Unternehmerin sind die Umsätze ihrer Organgesellschaft zuzurechnen. Umsatzsteuerrechtlich gehört der Betrieb der Personengesellschaft bürgerlichen Rechts und nicht den einzelnen KÖR.

Körperschaftsteuerlich handelt es sich auch dann nicht um den Betrieb einer KÖR, wenn ein Organschaftsverhältnis zu einem anderen Betrieb gewerblicher Art bestehen sollte.

2. Vereinigung mehrerer Körperschaften öffentlichen Rechts in einer Personen- gemeinschaft

Wenn sich die KÖR zur Führung eines Betriebes in einer nichtrechtsfähigen Personengemeinschaft zusammenschließen, kann es sich um eine reine Innengesellschaft handeln. Sie beschränkt sich auf die Wahrnehmung der Interessen der Mitglieder, während die umsatzsteuerpflichtigen Leistungen von einem oder jedem Mitglied für sich ausgeführt werden. Umsatzsteuerpflichtig wird die Gesellschaft erst dann, wenn sie als selbständiger Unternehmer auftritt⁷²⁾. In diesem Fall werden die Umsätze allein der Gesellschaft zugerechnet. Liegt keine Innengesellschaft vor, wird die Gesellschaft aber unselbständig tätig, ist der

71) RFH-U. 11.1.1935 VA 140/34, RStBl. 35, 661
zum Zusammenschluß privater Unternehmer; ebenso
Popitz, B II 2 d zu § 1 Nr. 1 UStG

72) RFH-U. 10.6.1929 VA 471-473/28, RStBl. 29, 590

Betrieb auch in diesem Fall kein Betrieb einer KÖR, da die Abhängigkeit nur gegenüber der Gesellschaft der beteiligten KÖR besteht.

Körperschaftsteuerrechtlich könnte man daran denken, daß jede KÖR den Betrieb in Höhe ihres Anteils als eigenen Betrieb führt. Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes beruhte aber darauf, daß die KÖR in den entschiedenen Fällen mit privaten Personen zusammenarbeiteten. Das Unternehmen konnte daher kein Betrieb einer KÖR sein. Andererseits war die OHG nicht steuerpflichtig, Diese Hindernisse entfallen, wenn der Betrieb nur von KÖR geführt wird. Sind die KÖR selbst steuerbefreit, dann ist es auch die Betriebsgemeinschaft. Es besteht aber keine Notwendigkeit, den Betrieb steuerrechtlich in einzelne Anteile aufzusplitteln, wenn jeder Anteil für sich ein Betrieb einer KÖR ist. Körperschaftsteuerschuldner ist daher das Unternehmen als Betrieb im Sinne des § 1 Abs. 1 Ziff. 6 KStG.

B. Die gewerbliche Art von Betrieben der
Körperschaften öffentlichen Rechts

1. Der Betrieb gewerblicher Art als Bereich
gewerblicher Tätigkeit

Im Vorausgehenden wurden der Betriebsbegriff und die Zugehörigkeit des Betriebes zu einer oder mehreren KÖR untersucht. Nunmehr sind die Merkmale festzustellen, die Betriebe gewerblicher Art von anderen Betrieben der KÖR unterscheiden.

Der Betrieb gewerblicher Art ist der Bereich, im Rahmen dessen die KÖR gewerblich im Sinne des § 2 Abs. 1 S. 3 UStG tätig werden können. Die gewerbliche Art des Betriebes deckt sich daher mit dem Begriff gewerbliche Tätigkeit im Sinne des UStG; sonst wäre nicht zu erklären, warum die KÖR nur in diesen Betrieben gewerblich im Sinne des § 2 Abs. 1 S. 3 UStG tätig werden. Es ist allerdings nicht ausgeschlossen, daß die KÖR im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art teilweise auch nichtgewerblich tätig werden. Auf das Verhältnis von gewerblicher und nichtgewerblicher Tätigkeit im Rahmen des Betriebes gewerblicher Art wird noch einzugehen sein.

Auch körperschaftsteuerrechtlich wird die gewerbliche Art des Betriebes nicht durch organisatorische Merkmale bestimmt. Zwar wurde in der Begründung zum KStG 1934 ausgeführt: "Mit der neuen Fassung ist beabsichtigt, alle Betriebe der öffentlichen Hand der Körperschaftsteuer zu unterwerfen, die das äußere Bild eines Gewerbebetriebes bieten"¹⁾. Diese Wendung nahmen Rechtsprechung und Schrifttum auf²⁾. Daraus wurde aber nicht gefolgert, die gewerbliche Art des Betriebes werde durch sachlich organisatorische Merkmale gekennzeichnet. Dieser Versuch würde schon daran scheitern, daß sich derartige Merkmale für Gewerbebetriebe kaum feststellen ließen. Er entspricht auch nicht dem Gegenstand der Körperschaftsteuer. Die Steuer soll

1) RStBl. 35, 82

2) RFH-U. 16.11.1937 I 299/36, RStBl. 38, 15(16)
RFH-U. 9.8.1938 I 252/38, GW-STRK R. 21 zu
§ 1 Abs. 1 Ziff. 6 KStG 1934
RFH-U. 3.6.1939 VIa 5/36, Bd. 47, 53 (55)
RFH-U. 23.8.1939 I 143/36, Bd. 47, 220 (224)
Blümich-Klein-Steinbring, Anm. 35b zu § 1 KStG

nicht den Vermögenswert in Gestalt des Betriebes erfassen, sondern die Einkünfte der KÖR. Was als Einkommen gilt, bestimmt sich nach dem EStG, § 6 Satz 2 KStG. Einkommen ist nach § 2 Abs. 2 Satz 1 EStG der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den einzelnen Einkunftsarten nach Abzug der Sonderausgaben. Die in § 2 Abs. 3 Ziff. 1-7 EStG genannten Einkunftsarten unterscheiden sich nach dem Inhalt bestimmter Tätigkeiten. Mit der gewerblichen Art der Betriebe sind daher Einkünfte aus einem besonderen Tätigkeitsbereich der KÖR gemeint.

2. Die Merkmale der gewerblichen Tätigkeit

a) Jede Tätigkeit mit Leistungsaustausch

Nach § 2 Abs. 1 S. 3 UStG ist gewerblich oder beruflich jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt, oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird. Da der Umsatzsteuer nur die Lieferungen und Leistungen im Rahmen der gewerblichen Tätigkeit unterliegen, wird mit dem Begriff der gewerblichen Tätigkeit zugleich der Gegenstand der Umsatzsteuer begrenzt. Davon waren auch die früheren Umsatzsteuergesetze ausgegangen, so daß Gesetzgebung und Rechtsprechung den Begriff der gewerblichen Tätigkeit für das Umsatzsteuerrecht selbständig entwickeln mußten.

Der Reichsfinanzhof hat bereits zum Gegenstand der Umsatzsteuer nach dem UStG 1918 in dem Urteil vom 16.6.1920³⁾ festgestellt: die Umsatzsteuer sei keine

3) II A 120/20, RStBl. 20, 388

Besteuerung gewerblicher Unternehmen, sondern eine Besteuerung einzelner entgeltlicher Umsätze; es komme lediglich darauf an, daß sich eine Person auf eine geschäftliche Tätigkeit eingerichtet habe, in deren Verfolg sie entgeltliche Lieferungen oder Leistungen fortgesetzt tätig ist. Daran hält Popitz auch für das UStG 1919 fest⁴⁾. Er folgert weiter, daß mit dem gewerblich oder beruflich Tätigen nicht verschiedene Steuersubjekte bezeichnet werden, sondern daß es keine Tätigkeit gebe, die nicht einzubeziehen sei. Gemeinsamer Oberbegriff sei das Unternehmen⁵⁾. Ihren Niederschlag finden diese Gedanken im UStG 1934⁶⁾. Ist danach gewerbliche Tätigkeit jede Tätigkeit, so bildet sie für sich gesehen doch nicht den Gegenstand der Umsatzbesteuerung. Denn die Leistung allein bewirkt keine Steuerpflicht. Das Entgelt muß hinzukommen. Die Steuer will einen Leistungsaustausch erfassen, bei dem Leistung und Gegenleistung innerlich verknüpft sind. Dieser Grundgedanke ist vom Reichsfinanzhof im Laufe seiner Rechtsprechung herausgearbeitet worden⁷⁾. Popitz hat das mit einer Einschränkung anerkannt: das Gesetz geht in erster Linie von der Leistung aus, das Entgelt ist, wie sich aus § 10 UStG ergibt, Bemessungsgrundlage⁸⁾. Die Beziehung zwischen Entgelt

4) Popitz, JbStR 1920, S. 350

5) Popitz, B I 3 zu § 1 Nr. 1 UStG

6) Vgl. A.1.

7) RFH-U. 17.2.1925 VA 82/24, Bd. 16, 70(72)
RFH-U. 19.7.1935 VA 500/34, Bd. 38, 147(148)
RFH-U. 24.8.1938 V 306/37, Bd. 44, 328(329)

8) Popitz, C I zu § 1 Nr. 1 UStG

und Leistung ist aber vorausgesetzt. Aus dem Erfordernis des Leistungsaustausches folgt für den Begriff der gewerblichen Tätigkeit, daß ein Tätigwerden gegenüber einem Dritten vorliegen muß⁹⁾. Der Feststellung steht nicht entgegen, daß nach § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG gewerbliche Tätigkeit auch vorliegt, wenn eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird. Damit entfällt lediglich eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr; der Leistungsaustausch muß aber vorliegen und kann zwischen der Vereinigung und ihren Mitgliedern bewirkt werden, da es sich um verschiedene Rechtssubjekte handelt.

An einem Leistungsaustausch fehlt es, wenn ein Betrieb an einen anderen Betrieb desselben Unternehmens liefert, etwa wenn ein Sägewerk an die Möbelfabrik derselben Firma Holz liefert. Als Eigenverbrauch ist jedoch nach § 1 Abs. 1 Ziff. 2a) b) UStG steuerpflichtig, soweit ein Unternehmer im Inland Gegenstände aus seinem Unternehmen für Zwecke entnimmt oder verwendet, die außerhalb des Unternehmens liegen.

In diesen Fällen wird ein Leistungsaustausch und damit die gewerbliche Tätigkeit vom Gesetz fingiert¹⁰⁾. Besitzt ein Unternehmer neben einer Fabrik eine Kohlengrube, sind die Kokslieferungen an die Fabrik mangels Leistungsaustausches steuerfrei, die Lieferungen für das Wohnhaus des Unternehmers dagegen als Eigenverbrauch steuerpflichtig.

-
- 9) RFH-U. 28.12.1920 II A 319/20, Bd. 4, 231 (233) Popitz, B III 2a zu § 1 Nr.1 UStG; Hartmann-Metzenmacher, Anm. 204 zu § 2 UStG; Plückebaum-Malitzky, Anm. 450 zu §§ 1-3 UStG
- 10) RFH-U. 11.1.1927 VA 746/26, Bd.20, 147 (149) Plückebaum-Malitzky, Anm. 1270 zu §§ 1-3 UStG; Hartmann-Metzenmacher, Anm. 1 zu § 1 Ziff. 2 UStG; Sölch-Ringleb, Anm.65 zu § 1 UStG

Das gleiche gilt für die KÖR. Stromlieferungen durch ein gemeindliches Unternehmen an die gewerblich tätigen Verkehrsbetriebe sind steuerfrei. Werden aus einem Steinbruch Steine für Straßenbauzwecke entnommen, sind die Lieferungen als Eigenverbrauch steuerpflichtig.

Fraglich ist, ob die Steuerpflicht auch eingreift, wenn der Betrieb nur für Zwecke der KÖR arbeitet, der Steinbruch also nur für Zwecke der Gemeinde ausgebeutet, oder eine Gemeindegärtnerei nur für Gemeindeanlagen liefert.

Eigenverbrauch setzt voraus, daß ein Unternehmer Gegenstände aus seinem Unternehmen entnimmt oder verwendet. Wer nicht Unternehmer ist, kann keinen steuerpflichtigen Eigenverbrauch haben¹¹⁾. Ebenso liegt kein Eigenverbrauch vor, wenn ein Unternehmer Gegenstände aus seinem Privatvermögen entnimmt, z.B. wenn ein Metzger Gemüse aus seinem Garten gewinnt.

Bei den KÖR ist daher gewerbliche Tätigkeit auf Grund von Eigenverbrauch nur möglich, wenn der Betrieb, aus dem entnommen wird, seine Erzeugnisse auch an Dritte verkauft, gleichgültig, in welchem Umfang¹²⁾. Wie beim Privaten ist es auch bei den KÖR unerheblich, daß sie auf anderen Gebieten als Unternehmer tätig

11) Sölch-Ringleb, Anm. 67 zu § 1 UStG

12) RFH-U. 18.12.1931 VA 506/30, RStBl. 33, 272
BFH-U. 13.2.1964 V 99/63 U, BStBl. III 64, 174
Popitz, D V 3 zu § 1 Nr. 2 UStG
Hübschmann-Grabower, Anm. 24 zu § 1 Ziff. 2 UStG;
Sölch-Ringleb, Anm. 70 zu § 1 UStG; Hartmann-
Metzenmacher, Anm. 10 zu § 1 Ziff. 2 UStG;
a.A. ohne Begründung Schmidt, Anm. 2 c) e) zu
§ 2 UStG

werden. Denn der Eigenverbrauch ist nicht allein von der Unternehmereigenschaft abhängig, er muß auch aus dem Unternehmen heraus erfolgen.

Es ist nun möglich, daß eine KÖR mehrere gleichartige Betriebe führt, die teilweise an Dritte und teilweise nur an die KÖR liefern. Ein Land unterhält z.B. in seinen Strafanstalten Bäckereien und Schreinereien. Von den Bäckereien verkaufen einige Brot an Dritte, andere backen nur für die jeweilige Anstalt. Die Schreinereien arbeiten dagegen nur für staatliche Behörden. Für eine derartige Fallgestaltung entschied der Reichsfinanzhof, daß die Bäckereien insgesamt gewerblich tätig sind, wenn auch nur eine Backwaren an Dritte verkauft. Andersartige Betriebe in den Anstalten wie die Schreinereien würden deshalb aber nicht zu den Unternehmen gerechnet, sondern nur dann, wenn sie selbst an Dritte lieferten¹³⁾. Mehrere gleichartige, organisatorisch selbständige Betriebe der KÖR will der Reichsfinanzhof als einheitliche Vermögen zusammenfassen, wenn sie demselben Geschäftszweck dienen. Dem hat sich der Bundesfinanzhof angeschlossen. Nach seinem Urteil vom 13.12.1964¹⁴⁾ kommt es entscheidend darauf an, daß die verschiedenen Betriebe ihrer sachlichen Zugehörigkeit nach zum gleichen Betriebszweig gehören: Eigenverbrauch liege vor, wenn die KÖR zur Erfüllung ihrer nichtgewerblichen Aufgaben Gegenstände einem Betriebszweig entnimmt, aus dem

13) RFH-U. 18.12.1931, a.a.O., Fußn. 84

14) V 99/63 U, BStBl. III 64, 174
ebenso: Hartmann-Metzenmacher, Anm. 10 zu § 1
Ziff. 2 UStG

Umsätze an Dritte ausgeführt werden. Schon nach damaligem Umsatzsteuerrecht war die Auffassung bedenklich. Der Geschäftszweck ist als verbindendes Merkmal viel zu unbestimmt, da er nicht auf einzelne Tätigkeiten festgelegt werden kann. Die Anstaltsschreinereien können z.B. laufend für bestimmte gewerbliche Unternehmen des Landes tätig werden, ohne daß sie deshalb selbst zu gewerblichen Unternehmen werden.

Aber auch wenn man das Merkmal sachlicher Gleichartigkeit der Betriebe hinzunimmt, können die Betriebe nach geltendem Umsatzsteuerrecht nicht zusammengefaßt werden. Die KÖR werden nach § 2 Abs. 3 UStG nur in ihren Betrieben gewerblicher Art tätig. Maßgeblich ist deshalb nicht der Betriebszweig, sondern der einzelne Betrieb. Wie weit der Betrieb reicht, bestimmt die organisatorische Gestaltung. Wird ein organisatorisch selbständiger Betrieb nicht gewerblich tätig, gehört er nicht zu den Betrieben gewerblicher Art und damit nicht zum Unternehmen der KÖR. Ob und in welchen anderen Betrieben die KÖR gewerblich tätig sind, ist bedeutungslos.

Daraus ergibt sich, daß Betriebe von KÖR, die nur an die KÖR selbst liefern, nicht zu ihren Betrieben gewerblicher Art gehören.

Im Unterschied zum Umsatzsteuerrecht ist körperschaftsteuerrechtlich bei der gewerblichen Tätigkeit der KÖR ein Leistungsaustausch entbehrlich.

Nach § 1 Abs. 1 S. 1 KStDV dienen die Betriebe gewerblicher Art einer wirtschaftlichen Tätigkeit. Ein bestimmter Inhalt der Tätigkeit wird durch die Bestimmung jedoch nicht gefordert.

Als durch § 2 Ziff. 3 KStG 1925 Betriebe und Verwaltungen von KÖR und öffentliche Betriebe mit eigener Rechtspersönlichkeit für steuerpflichtig erklärt wurden, war die persönliche Steuerpflicht vom Vorhandensein eines Gewerbebetriebes nach dem Wortlaut unab-

hängig. Daß damit nicht alle Einkünfte der KÖR besteuert werden sollten, ergab sich schon aus dem Zweck der Steuerpflicht. Denn es sollte nur die Steuerbefreiung der KÖR im Wettbewerb mit der gewerblichen Wirtschaft beseitigt werden. Aus diesem Grunde wurde die sachliche Steuerpflicht der KÖR durch § 11 Ziff. 1 KStG 1925 eingeschränkt: Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Kapitalvermögen mit Ausnahme der Einkünfte, die dem Steuerabzug vom Kapitalertrag unterlagen, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen blieben bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz. Damit waren die KÖR im Ergebnis nur mit ihren Einkünften aus Gewerbebetrieb steuerpflichtig. Mit der Steuerpflicht des Betriebes gewerblicher Art durch das KStG 1934 entfielen die sachlichen Befreiungen, ohne daß deshalb die Steuerpflicht erweitert werden sollte¹⁵⁾. § 3 der 1. DVO¹⁶⁾ zum KStG 1934, der mit § 3 der geltenden KStDV übereinstimmt, stellte daher auch klar, daß land- und forstwirtschaftliche Betriebe von KÖR steuerfrei sind.

Mit der Steuerpflicht der Betriebe gewerblicher Art sollen daher grundsätzlich nur diejenigen Einkünfte der KÖR zur Körperschaftsteuer herangezogen werden, die bei Privatpersonen Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind¹⁷⁾. Das EStG bestimmt aber nicht, was Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind. Die Rechtsprechung hat für die Einkommen- und Gewerbesteuer einen allgemeinen Begriff entwickelt¹⁸⁾, der seinen Niederschlag in

15) König, S. 55

16) v. 6.2.1935 (RGBl. 1935, S. 163)

17) König, S. 55; Kohorst, S. 44

18) RFH-U. 15.7.1924 II A 196/24, Bd. 14, 143
RFH-U. 9.1.1925 I A 79/24, Bd. 15, 347
RFH-U. 4.2.1931 IV A 176/30, Bd. 28, 21

§ 1 Abs. 1 S. 1 GewStDV gefunden hat¹⁹⁾. Gewerbebetrieb ist danach eine selbständige, nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Danach ist der Begriff umfassend und nur in der Weise zu begrenzen, daß Tätigkeiten anderer Einkunftsarten, z.B. die Land- und Forstwirtschaft, ausgegliedert werden.

Durch die Rechtsprechung ist der Bereich gewerblicher Tätigkeit für die KÖR noch erweitert worden.

Die Entscheidung des Reichsfinanzhofes vom 6.5.1930²⁰⁾ betraf die Körperschaftsteuerpflicht einer Gemeindeziegelei, die nur für Gemeindebauten arbeitete. Obwohl die Ziegelei am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht teilnahm, sah der Reichsfinanzhof in ihr einen Betrieb gewerblicher Art. Maßgeblich war auch hier der Gedanke, den Wettbewerb der KÖR mit Privatpersonen gleichmäßig zu besteuern. Das Urteil führt aus, unter dem Blickpunkt des Wettbewerbs sei es gleichgültig, ob der Betrieb unmittelbar mit Privatbetrieben in Wettbewerb trete oder mittelbar dadurch, daß der Betrieb der Gemeinde die Notwendigkeit erspare, ihren Bedarf auf dem freien Markt zu decken²¹⁾. An dieser Auffassung hielt der Reichsfinanzhof ohne weitere Begründung fest²²⁾.

19) In der Fassung vom 22.10.1969 (BGBl. I, S.2037)

20) I A 24/30, RStBl. 30, 637(638)

21) Fehrl geht der Hinweis auf RFH-U. 29.11.1929 III 6/28, RStBl. 30, 223. Dieser Entscheidung, die zum AufbrG erging, lagen andere Erwägungen zugrunde.

22) RFH-U. 25.10.1938 IVa 7/38, Bd. 45, 140 (142)
RFH-U. 30.4.1940 I 185/39, RStBl. 40, 625 (626)

Ist aber die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht erforderlich, dann kommt es auch nicht auf die Gewinnabsicht an. Betriebe, die nur für den Eigenverbrauch der KÖR liefern, können auf einen Gewinn verzichten und sich mit dem Selbstkostenpreis begnügen. Dem entspricht § 1 Abs. 1 S. 2 KStDV²³⁾.

Gewinnabsicht und Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr schließen andererseits den Betrieb gewerblicher Art nicht aus. Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind stets Einkünfte aus Betrieben gewerblicher Art, nicht aber umgekehrt.

b) Nachhaltigkeit

Gesetzliches Merkmal der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit ist die Nachhaltigkeit seit dem UStG 1934. Der Reichsfinanzhof hatte jedoch schon in seinem ersten Gutachten zum Begriff der gewerblichen Tätigkeit des UStG 1918 aus dem Wort "ausüben" gefolgert, daß die Tätigkeit "auf die Dauer berechnet sein" und daß die Person "sich auf eine fortgesetzte Geschäftstätigkeit eingerichtet" haben müsse²⁴⁾. Popitz verlangte einen Plan, der über den Entschluß zu den einzelnen Tätigkeiten hinausgeht²⁵⁾, ohne daß er nach außen hin erkennbar zu sein braucht. Der Reichsfinanzhof stellte später geringere Anforderungen. In einer Sache, in der ein Richter wiederholt als Schiedsrichter tätig geworden war, bejahte der Reichsfinanzhof die Nachhaltigkeit auch für den Fall, daß mehrere

23) Erstmals in der KStDV 1935

24) RFH-G. 7.2.1919 D 1, Amtl. Mtlg. 19, 99 (102), bestätigt in RFH-U. 18.1.1922 VA 294/21, Bd. 8, 121 (123)

25) Popitz, B III 1 und 4 zu § 1 Nr. 1 UStG

aufeinanderfolgende, gleichartige Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit oder desselben dauernden Verhältnisses vorgenommen wurden. Es fehle zwar der einheitliche Willensentschluß, das fortgesetzte Handeln wirke sich aber wirtschaftlich auf dieselbe Weise wie ein begonnener Gewerbebetrieb aus²⁶⁾. Der Bundesfinanzhof hat bei einem Verkauf von Haushaltsgegenständen im Werte von 16.808,- DM an verschiedene Abnehmer ebenfalls auf eine Planmäßigkeit verzichtet und ausgeführt, wesentlich sei nur der äußere Sachverhalt, nach dem mehrere aufeinanderfolgende gleichartige Verkäufe vorgekommen seien²⁷⁾. Diese Rechtsprechung wird durch den Charakter der Umsatzsteuer als allgemeiner Verbrauchssteuer gerechtfertigt. Wirtschaftlich gleiche Tatbestände müssen gleich besteuert werden, ohne daß es auf persönliche Absichten ankommen kann.

In der Regel liegt aber ein einheitlicher Willensentschluß vor, durch den verschiedene Handlungen zusammengefaßt werden. Sie werden zu Teilhandlungen der gesamten Tätigkeit. Können dann z.B. von mehreren Grundstücksverkäufen einzelne nicht ausgeführt werden, darf die Frage der Nachhaltigkeit nicht danach entschieden werden, wieviele der Verkaufsabsichten Erfolg hatten. Die Tätigkeit ist nachhaltig, wenn sie auf Dauer ausgeübt werden sollte. Deshalb kann eine einmalige Handlung mit Wiederholungsabsicht eine nachhaltige Tätigkeit begründen²⁸⁾.

Verbindet der gemeinsame Willensentschluß mehrere Handlungen zu einer nachhaltigen Tätigkeit, ist es

26) RFH-U. 18.2.1927 VA 948/26, Bd. 20, 263
so auch RFH-U. 7.4.1933 VA 150/33, Bd. 33, 41
(43)

27) BFH-U. 3.6.1954 V 262/53 U, Bd. 59, 75

28) RFH-U. 24.10.1922 VA 422/22, Bd. 10, 263

unerheblich, ob die Handlungen unmittelbar aufeinanderfolgen oder in zeitlichen Abständen in der Weise, daß jeweilige Gelegenheiten wahrgenommen werden. Nachhaltig ist daher der jährliche Verkauf von Altpapier durch eine Behörde²⁹⁾.

Gegensatz der nachhaltigen Tätigkeit ist die einmalige Handlung, bei der die Absicht fehlt, die Tätigkeit fortzusetzen. Das ist etwa der Fall, wenn jemand am Ende seiner Berufstätigkeit ein Fachbuch herausgibt³⁰⁾. In der äußerlich einmaligen Handlung kann jedoch eine nachhaltige Tätigkeit enthalten sein. Gestattet A dem B, den Namen des A im gewerblichen Leben zu führen, oder erteilt er B eine Lizenz, liegen jeweils nur einmalige Geschäftsabschlüsse vor. Aber in beiden Fällen unterläßt A die eigene Rechtsausübung und duldet die des B. Diese Leistungen sind nicht einmalig geschuldet, sondern für die ganze Vertragsdauer. Es handelt sich in Wahrheit um nachhaltige Tätigkeiten³¹⁾. Anders wäre es, wenn nicht nur die Ausnutzung, sondern das ganze Patent übertragen worden wäre³²⁾.

Nachhaltige Tätigkeit bedeutet nicht, daß nachhaltige Einnahmen erzielt werden. Gibt jemand in dem erwähnten Fall einmalig ein Buch heraus, wird das nicht wegen der langwährend gezahlten Bezüge zur nachhaltigen Tätigkeit.

In manchen Fällen erfolgt die einmalige Handlung im Zusammenhang mit der nachhaltigen gewerblichen Tätigkeit. Ein Großhändler, der nur mit Tee handelt, verkauft beispielsweise seinen Lieferwagen oder auf Grund

29) RFH-U. 27.4.1923 VA 84/23, Bd. 12/30
RFH-U. 9.5.1930 VA 1019/29, RStBl. 39, 565

30) RFH-U. 12.5.1939 V 553/38, Bd. 47, 57

31) Zur Lizenz: BFH-U. 13.4.1961 V 94/59, HFR 61, 262 (263)

32) BFH-U. 26.4.1962 V 293/59 U, BStBl.III 62, 264

besonderer Umstände einen Posten Kaffee. Dabei kann es sich um Geschäfte handeln, die ohne Wiederholungsabsicht erfolgen. Nach Auffassung des Reichsfinanzhofes und des Bundesfinanzhofes liegen hier Teilgebiete oder Hilfsgeschäfte gewerblicher Tätigkeit vor, die nicht nachhaltig zu sein brauchen, wenn es nur die gewerbliche Tätigkeit in ihrer Gesamtheit ist³³⁾. Diese Rechtsprechung ist berechtigt, da es nicht angeht, den Unternehmer auf eine Tätigkeit festzulegen und die in der Regel damit verbundenen Tätigkeiten von der Umsatzsteuer freizustellen. Der Kreis der Hilfsgeschäfte ist allerdings unbestimmt. Zum Teil stellte der Reichsfinanzhof darauf ab, daß die Hilfsgeschäfte mittelbar mit dem Hauptberuf verknüpft seien, wie Nebentätigkeiten von Rechtsanwälten³⁴⁾. In einem Fall der Veräußerung landwirtschaftlichen Grundbesitzes durch einen Bauern sah es der Reichsfinanzhof als entscheidend an, daß der Grundbesitz zum Betriebsvermögen gehörte³⁵⁾. Nach einer früheren Entscheidung genügte jede Tätigkeit, die die Haupttätigkeit mit sich brachte³⁶⁾.

Das hat der Bundesfinanzhof übernommen für den Fall, in dem ein Arzt die Räume seiner Praxis vor Ablauf der Mietzeit gegen Abfindung aufgab³⁷⁾.

Welche Abgrenzung zutreffend ist, kann offenbleiben. Soweit jedenfalls Hilfsgeschäfte vorliegen, brauchen sie nicht nachhaltig zu sein, wenn sie mit der nachhaltigen Haupttätigkeit in einem genügend engen Zusammenhang stehen.

33) RFH-U. 24.6.1938 V 150/38, RStBl. 38, 658(659)
BFH-U. 11.4.1957 V 46/56 U, BStBl. III 57, 222

34) RFH-U. 7.4.1933 VA 150/33, Bd. 33, 51
RFH-U. 30.7.1937 VA 40/37, RStBl. 37, 1023

35) RFH-U. 30.1.1931 VA 1030/29, Bd. 28, 100

36) RFH-U. 28.12.1920 II A 350/20, Bd. 4, 183

37) BFH-U. 28.10.1964 V 227/62 U, BStBl. III 65, 34

c) Absicht der Einnahmenerzielung

Gewerbliche oder berufliche Tätigkeit dient der Erzielung von Einnahmen; die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist weder umsatzsteuerrechtlich, § 2 Abs. 1 S. 2 UStG, noch körperschaftsteuerrechtlich, § 1 Abs. 1 S. 2 KStDV, erforderlich. Die Einnahmen sind die Entgelte im Sinne des § 1 Ziff. 1 UStG für einzelne Lieferungen. Entfällt der Gewinn, so ist der Selbstkostenpreis die Einnahme. Er ist als Entgelt zur Umsatzsteuer heranzuziehen, ebenso wie die Selbstkosten zu versteuern sind, wenn sie neben dem Gewinn nur einen Teil des Entgelts ausmachen³⁸⁾. Es kommt auch nicht darauf an, ob die Unkosten in voller Höhe oder nur teilweise gedeckt sind. Auch der Verlust schließt die Umsatzsteuerpflicht nicht aus; durch den Vorsteuerabzug entfällt allerdings eine Zahlungspflicht.

Ob die Erzielung von Einnahmen Haupt- oder nur Nebenzweck der Tätigkeit ist und zu welchem Zweck die Einnahmen verwandt werden, spielt für die Besteuerung keine Rolle.

Zusammenfassend ergibt sich für das Umsatzsteuerrecht folgende Begriffsbestimmung: Betrieb gewerblicher Art von KÖR im Sinne des § 2 Abs. 3 UStG ist eine organisatorisch selbständige Einrichtung von einigem Gewicht, die nachhaltig mit der Absicht geführt wird, Einnahmen zu erzielen, und deren Umsätze einer KÖR zuzurechnen sind.

38) RFH-U. 4.3.1938 V 188/37, RStBl. 38, 495
BFH-U. 14.11.1957 V 28/55 U, BStBl. III 58,7

C. Die Tätigkeit der Körperschaft öffentlichen Rechts im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art und im Rahmen ihrer Unternehmen

1. Das Unternehmen als Einheit der Betriebe

Nach § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG sind die KÖR nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art und ihrer land- oder forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig. Der Rahmen des Betriebes ist der Bereich, innerhalb dessen die KÖR gewerblich oder beruflich tätig werden. Bei mehreren Betrieben werden die KÖR außerhalb des Rahmens eines Betriebes gewerblich tätig, nämlich in den anderen Betrieben, nicht aber außerhalb des Rahmens aller Betriebe gewerblicher Art. Dieser Rahmen deckt sich mit dem Rahmen des Unternehmens der KÖR. Der Umsatzsteuer unterliegen nach § 1 Abs. 1 Ziff. 1 UStG die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmen im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Das Unternehmen umfaßt nach § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmens. Die Bestimmung wurde 1934 in das Gesetz aufgenommen, um damit auszudrücken, daß die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen in seiner Person eine Einheit bildet¹⁾. Dieser persönlichen Einheit entspricht eine sachliche: nach § 16 Abs. 1 Satz 1 UStG ist bei der Berechnung der Steuer auszugehen von der Summe der Umsätze, die der Unternehmer in einem Kalenderjahr ausgeführt hat. Bei den KÖR bildet das Unternehmen die persönliche und sachliche Einheit ihrer gewerblichen Tätigkeit und damit ihrer Betriebe gewerblicher Art. Zum Unternehmen gehören alle Betriebe der KÖR und ihrer Organgesellschaft-

1) Amtl.Begr. RStBl. 34, 1550

ten; der Umsatz des Unternehmens besteht aus der Summe der Betriebsumsätze.

2. Lieferungen und Leistungen im Rahmen des Unternehmens

Der Rahmen des Unternehmens bestimmt den Umfang gewerblicher Tätigkeit. Jede Leistung erfolgt entweder im Rahmen des Unternehmens oder im Bereich des Privatlebens des Steuerpflichtigen²⁾. Damit ist nicht gesagt, daß gewerbliche Tätigkeit innerhalb des Unternehmens erfolgt. Bei Lieferungen und Leistungen zwischen den verschiedenen Betrieben desselben Unternehmens liegen keine Umsätze vor. Lieferungen von Kohle aus der Zeche an das Hüttenwerk, von Leder aus der Gerberei an die Schuhfabrik in demselben Unternehmen sind als innerbetriebliche Vorgänge nicht steuerpflichtig. Jede Lieferung und Leistung im Sinne des § 1 Abs. 1 Ziff. 1 UStG muß daher den Bereich des Unternehmens überschreiten. Die Beschränkung auf den Rahmen gewerblicher Tätigkeit hat eine andere Bedeutung. Nach dem Wortlaut gibt es Lieferungen und Leistungen, die im Rahmen des Unternehmens, und solche, die außerhalb dieses Rahmens ausgeführt werden. In beiden Fällen handelt es sich aber um Leistungen des Unternehmens, d.h. um Leistungen, die Steuerpflichtige mit seiner gewerblichen Tätigkeit, mit den Mitteln seines Unternehmens bewirkt. Leistungen auf Grund nichtgewerblicher Tätigkeit, ein Buchhändler verkauft ererbten Schmuck, ein Kaffeeimporteur seine Briefmarkensammlung, liegen von vornherein außerhalb des Unternehmens. Das gilt auch, wenn der Verkaufserlös dem Unternehmen zugeführt wird³⁾.

2) RFH-U. 17.4.1928 VA 703/27, StRK 1926 UStG § 1 Nr. 1 R 52; Hartmann-Metzenmacher, Anm. 134 zu § 1 Ziff. 1 UStG; Popitz, C III 1a zu § 1 Nr. 1 UStG

3) Plückebaum-Malitzky, Anm. 430 zu §§ 1-3 UStG

Lieferungen, die aus dem Unternehmen heraus bewirkt werden, aber nicht mehr im Rahmen des Unternehmens liegen, werden nach § 1 Abs.1 Ziff. 2a UStG als Eigenverbrauch besteuert. Der Eigenverbrauch erfaßt nicht nur Fälle, in denen es an einer Lieferung mangels Abnehmers fehlt, weil der Unternehmer Gegenstände für sich entnimmt⁴⁾. Nach § 1 Abs. 1 Ziff. 2a) b) UStG liegt Eigenverbrauch vor, wenn der Unternehmer aus seinem Unternehmen Gegenstände für Zwecke entnimmt, oder verwendet, die außerhalb des Unternehmens liegen. Das kann auch durch Lieferungen an Dritte geschehen. Auf diese Weise sind unentgeltliche Leistungen für Zwecke außerhalb des Unternehmens als Eigenverbrauch steuerpflichtig, während unentgeltliche Leistungen im Rahmen des Unternehmens mangels Entgelts steuerfrei sind.

Entnimmt der Unternehmer Gegenstände für die Aussteuer seiner Tochter, so ist das wegen Eigenverbrauchs steuerpflichtig⁵⁾, ebenso wie wenn ein Bauunternehmer auf dem Grundstück seiner Ehefrau ein Haus errichtet⁶⁾, oder wenn ein Bauer seine Mutter auf dem Alten- teil verpflegt⁷⁾. Die Bierspende der Brauerei an Besucher⁸⁾, die Weihnachtspakete des Unternehmens an die Belegschaft⁹⁾ sind dagegen Lieferungen im Rahmen

4) so aber Plückebaum-Malitzky, Anm. 1270 zu §§ 1-3 UStG

Hartmann-Metzenmacher, Anm. 1 zu § 1 Ziff 2 UStG
Sölch-Ringleb, Anm. 65 zu § 1 UStG

5) RFH-U. 27.3.1931 VA 186/31, RStBl. 31, 367

6) RFH-U. 8.11.1940 V 513/38, RStBl. 41, 15

7) RFH-U. 15.7.1932 VA542/32, RStBl. 33, 282

8) RFH-U. 7.5.1926 VA 230/26, Bd. 19, 93

9) BFH-U. 3.12.1953 V 119/53 U, BStBl. III 54, 65

des Unternehmens, die mangels Entgelt steuerfrei sind. Ob das eine oder andere vorliegt, beurteilt sich danach, ob die Leistung für Zwecke der gewerblichen Tätigkeit erfolgt. Leistungen liegen nicht mehr im Rahmen des Unternehmens, wenn sie für Zwecke außerhalb des Unternehmens ausgeführt werden.

Im einzelnen kann die Abgrenzung nach den Maßstäben erfolgen, nach denen einzelne Tätigkeiten als Hilfstätigkeiten dem Unternehmen zugerechnet werden. Auch dabei stellt sich die Frage, ob einzelne Leistungen noch zur gewerblichen Tätigkeit des Unternehmers oder zu seinem Privatleben gehören. Dabei können Leistungen, die sich äußerlich als Hilfsgeschäft darstellen, in Wahrheit unternehmensfremde Zwecke verfolgen und deshalb als Eigenverbrauch steuerpflichtig sein: ein Arzt spendet Instrumente für ein Katastrophengebiet, ein Großhändler Waren für eine Tombola, an der keiner seiner Kunden teilnimmt.

D. Steuerrechtliche Gestaltungsmöglichkeit
 der Betriebe im Körperschaft- und Umsatz-
 steuerrecht

Die Untersuchung hat ergeben, daß Betriebe von KÖR nur unter bestimmten Voraussetzungen als Betriebe gewerblicher Art anzuerkennen sind; die Voraussetzungen sind für Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht teilweise verschieden. Betriebe gewerblicher Art können nicht beliebig organisatorisch und rechtlich gestaltet werden.

1. Die Begründung von Betrieben

Der Betrieb gewerblicher Art ist durch äußere organisatorische Merkmale gekennzeichnet, die ihn als selbstständige Einheit von der übrigen Verwaltung der KÖR unterscheiden. Der KÖR als Inhaber der Organisationsgewalt steht es frei, ob sie einen in dieser Weise selbständigen Betrieb begründet¹⁾. Der Spielraum reicht jedoch nicht weit, denn die meisten Tätigkeiten, mit denen KÖR Leistungen erbringen, setzen eine organisatorische Verfestigung voraus, die steuerrechtlich bereits als Betrieb anzusehen ist.

2. Organisatorische Verselbständigung der Betriebe

a) Unselbständige Betriebe

Organisatorisch unselbständig ist der Regiebetrieb (z.B. ein kleines Wasserwerk, ein Museum). Er ist eine Dienststelle der KÖR. Nach Verwaltungsorganisationsrecht unselbständig, ist der Betrieb steuerrechtlich selbständig, da die geringen steuerrechtlichen Anforderungen an die Selbständigkeit in der Regel erfüllt sein werden.

b) Selbständige Betriebe

aa) Ohne rechtliche Selbständigkeit

Organisatorisch, aber nicht rechtlich selbständig sind die Eigenbetriebe und die Betriebe nach § 15 RHO. Sie werden von der Geschäftsleitung selbständig geführt und als Sondervermögen verwaltet. In den Haushaltsplan

1) BFH-U. 20.3.1956 I 317/55 U, Bd. 62, 448(450)

wird nur das saldierte Endergebnis aufgenommen. Eigentümerin ist aber die KÖR, die mit ihrem Vermögen für die betrieblichen Verpflichtungen haftet. Auch steuerrechtlich gehören die Betriebe der KÖR, da sie für Rechnung und Gefahr im Namen der sie tragenden KÖR arbeiten. Einkommen und Umsätze sind ihr daher zuzurechnen.

bb) Mit rechtlicher Selbständigkeit

Organisatorisch selbständig sind auch die rechtlich selbständigen Betriebe. Obwohl sie durch eine natürliche oder juristische Person oder eine nichtrechtsfähige Personengesellschaft geführt werden, handelt es sich bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise um Betriebe der öffentlichen Hand. Organisatorisch sind sie jedoch selbständig, da infolge der rechtlichen Selbständigkeit Wirtschafts- und Geschäftsführung von der Verwaltung der KÖR getrennt sind.

Für den Fall, daß der Betrieb von einer juristischen Person geführt wird, ist zu unterscheiden:

Handelt es sich um eine KÖR, wird dieser KÖR der Betrieb für die Körperschaft- und Umsatzsteuer zugerechnet; führt den Betrieb eine juristische Person des bürgerlichen Rechts, ist körperschaftsteuerlich die Anerkennung als Betrieb gewerblicher Art ausgeschlossen. Umsatzsteuerrechtlich liegt dagegen ein Betrieb einer KÖR vor, wenn die Betriebsumsätze auf Grund einer Organschaft einer KÖR zuzurechnen sind.

Haben sich KÖR mit Privaten in einer nichtrechtsfähigen Personengesellschaft zusammengeschlossen, besteht körperschaftsteuerlich der Betrieb von KÖR nur in Höhe des ihrem Anteil entsprechenden Umfangs. Sind in der nichtrechtsfähigen Gesellschaft oder dem Verein dagegen nur KÖR vereinigt, ist der Betrieb in seiner Gesamtheit als Betrieb gewerblicher Art einer KÖR anzusehen.

Umsatzsteuerrechtlich sind die nichtrechtsfähigen Personengesellschaften selbständig steuerpflichtig. Ihre Tätigkeit bildet daher keinen Betrieb einer KÖR, unabhängig davon, wer an der Gesellschaft beteiligt ist. Anders dagegen, wenn die Personengesellschaft nach organschaftlichen Grundsätzen tätig ist; dann handelt es sich um den Betrieb einer KÖR.

3. Organisatorische Zusammenfassung der Betriebe

Für die organisatorische Zusammenfassung von Betrieben hat der Reichsfinanzhof in ständiger Rechtsprechung die Auffassung vertreten, die KÖR habe es in der Hand, Betriebe gewerblicher Art so zu bilden, wie sie es für zweckmäßig halte²⁾. Der Bundesfinanzhof will eine Zusammenfassung mehrerer Betriebe körperschaftsteuerrechtlich nur anerkennen, wenn sachliche Gründe vorliegen, ein enger innerer wirtschaftlicher Zusammenhang³⁾. Dagegen wurde eingewandt, daß Kapitalgesellschaften ihre Betriebe jederzeit zusammenfassen könnten und die öffentlichen Betriebe daher benachteiligt seien⁴⁾.

Bei Kapitalgesellschaften gibt es aber nur einen körperschaftsteuerlichen Gewinn, während der Gewinn der KÖR auf ihre einzelnen Betriebe verteilt ist und dort

2) RFH-U. 16.2.1932 I A 553/31, RStBl. 32, 305
RFH-U. 23.2.1937 I A 62/37, RStBl. 37, 966
RFH-U. 11.2.1941 I 351/40, RStBl. 41, 267

3) BFH-U. 10.5.1955 I 131/53 U, BStBl. III 55, 210
BFH-U. 28.2.1956 5/54 U, Bd. 62, 361 (363)
BFH-U. 20.3.1956 317/55 U, Bd. 62, 448

4) Kohorst, S. 92m 95

besteuert wird. Bei unbeschränkter Möglichkeit der Zusammenfassung könnte die KÖR Verluste aus der Erfüllung öffentlicher Aufgaben mit Gewinnen aus einer damit nicht zusammenhängenden Tätigkeit verrechnen und der Steuerpflicht praktisch entgehen.

Allerdings kann die KÖR ihre Betriebe in eine Kapitalgesellschaft einbringen und sie im Rahmen der Gesellschaft zusammenfassen. In diesem Fall wird sie aber nicht mehr selbst tätig. Im übrigen werden ständig verlustbringende Betriebe in der Regel nicht in Kapitalgesellschaften eingebracht.

Die organisatorische Zusammenlegung der Betriebe ist nur körperschaftsteuerlich beschränkt. Umsatzsteuerlich ist es ohne Bedeutung, aus welchem Betrieb heraus die Umsätze ausgeführt werden. Das Unternehmen umfaßt die gesamte gewerbliche Tätigkeit der KÖR. Ob ein Betrieb mit Gewinn oder Verlust arbeitet, berührt die Umsatzsteuerpflicht nicht.

4. Organisatorische Spaltung der Betriebe

So wie die KÖR mehrere Betriebe zu einem einheitlichen zusammenfaßt, kann sie einen Betrieb auch in mehrere selbständige aufgliedern. Körperschaftsteuerlich entstehen dadurch keine Probleme, da sich die Steuerpflicht auf die einzelnen Betriebe verlagert. Auch die Umsatzsteuer ist nicht davon abhängig, ob die KÖR in einem oder in mehreren Betrieben gewerblich tätig wird. Soweit es sich um Betriebe gewerblicher Art handelt, gehören sie zum Unternehmen.

Es ist jedoch möglich, daß die KÖR einen Betrieb aufspaltet, beide Teile als selbständige eigene Betriebe führt und einen auf Lieferungen an die KÖR beschränkt.

Damit handelt es sich bei dem letzteren nicht mehr um einen Betrieb gewerblicher Art. Die Lieferungen des Betriebes an die KÖR sind steuerfrei, obwohl sie vor der Spaltung als Eigenverbrauch steuerpflichtig gewesen wären. Die KÖR hätte es im Gegensatz zu privaten Unternehmen in der Hand, durch organisatorische Maßnahmen der Steuerpflicht zu entgehen. Ein derartiger Fall lag der erwähnten Entscheidung des Bundesfinanzhofes vom 13.2.1964 ⁵⁾ zugrunde. Die steuerpflichtige Gemeinde hatte den als Eigenbetrieb geführten städtischen Werken, denen die Versorgung mit Gas und Wasser oblag, auch die nichtgewerbliche Aufgabe zugewiesen, die Straßenbeleuchtungsanlagen zu unterhalten und zu erweitern. Das für die Anlagen erforderliche Material wurde von den städtischen Werken angeschafft und in einer besonders für diese Zwecke eingerichteten Betriebsabteilung verwandt. Beides war als Eigenverbrauch umsatzsteuerpflichtig. Zu den Aufgaben der Stadtwerke gehörten die Lieferung von Gas und Wasser und die Bereitstellung des Leitungsnetzes. Als weitere Aufgabe kam die Herstellung der Beleuchtungsanlagen hinzu. Der Einbau der Materialien wurde zwar von einer verselbständigten Abteilung durchgeführt. Bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise blieb sie aber bloße Betriebsabteilung der Stadtwerke und gehörte zu deren unternehmerischem Bereich. Diese Zugehörigkeit kann jedoch nicht damit begründet werden, worauf sich im Ergebnis Reichsfinanzhof und Bundesfinanzhof berufen, daß die Tätigkeiten gleichartig sind und demselben Betriebszweig dienen. Nach dieser Auffassung gäbe es nicht einzelne Betriebe, sondern nur ganze Betriebszweige. Das findet im Gesetz keine Grundlage.

5) B. Fußn. 86

5. Wirtschaftliche Selbständigkeit

Unabhängig von der organisatorischen Selbständigkeit der Betriebe gewerblicher Art ist ihre wirtschaftliche Selbständigkeit. Rechtsprechung und Schrifttum zum Körperschaftsteuerrecht machen hier allerdings keinen Unterschied, sondern verstehen unter der wirtschaftlichen Selbständigkeit eine betriebswirtschaftlich organisatorische⁶⁾. Demzufolge werden die Eigenbetriebe als wirtschaftlich selbständig angesehen, obwohl im wirtschaftlichen Verkehr die KÖR auftritt, die für die aus den Betrieben begründeten Verbindlichkeiten haftet, und ohne deren Zuschüsse die Betriebe häufig nicht lebensfähig wären.

Wirtschaftliche Selbständigkeit bedeutet in erster Linie, daß die Betriebe langfristig von der wirtschaftlichen Leistungskraft der KÖR unabhängig, d.h. nicht auf ihre Zuschüsse angewiesen sind. Die Eigenbetriebe können daher wirtschaftlich abhängig sein und sind es in der Regel; sie müssen es aber nicht sein. In jedem Fall sind sie Betriebe gewerblicher Art von KÖR, soweit sie gewerblich tätig sind. Die Zurechnung von Einkommen und Umsatz hat mit der Frage der wirtschaftlichen Selbständigkeit aber nichts zu tun.

Ebenso können die rechtlich selbständigen Betriebe im Einzelfall wirtschaftlich von einer KÖR abhängig sein. Das kann z.B. eintreten, wenn der Staat aus wirtschaftspolitischen Gründen Industrien übernimmt, die aus eigener Kraft nicht bestehen können. Die wirtschaftliche Hilfe des Staates erfolgt dabei nur zum Teil in Form unmittelbarer finanzieller Zuwendungen; es gibt zahlreiche Möglichkeiten, um Unternehmen der öffentlichen Hand zu begünstigen. Die wirtschaftliche Abhängigkeit des Betriebes hat nicht zur Folge, daß

6) Vgl. B. I. 2.

er nach Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht als Betrieb einer KÖR anzusehen ist. Das hängt, wie ausgeführt, von der Rechtsform und dem steuerlich erheblichen Innenverhältnis zur KÖR ab.

2. Abschnitt: Die Ausübung öffentlicher Gewalt durch die Körperschaften öffentlichen Rechts

A. Die nichtgewerbliche Tätigkeit der Körperschaften öffentlichen Rechts

1. Außerhalb der Betriebe gewerblicher Art

Ausgehend von der Frage nach der Umsatzsteuerpflicht der KÖR befaßten sich die bisherigen Erörterungen mit der gewerblichen Tätigkeit der KÖR. Denn nur die gewerbliche Tätigkeit ist steuerpflichtig, soweit keine gesetzlichen Befreiungstatbestände eingreifen. Durch § 2 Abs. 3 UStG wird die gewerbliche Tätigkeit auf die Betriebe gewerblicher Art beschränkt. Nichtgewerblich und umsatzsteuerfrei sind alle Tätigkeiten, die den aufgestellten Begriffsmerkmalen nicht genügen, die nicht nachhaltig oder nicht entgeltlich sind oder aber nicht im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art ausgeübt werden.

2. Bei Ausübung öffentlicher Gewalt

Gewerbliche Tätigkeit beinhaltet die Teilnahme der KÖR am allgemeinen Wirtschafts- und Erwerbsverkehr, als Hersteller und Anbieter von Leistungen. Soweit sich KÖR in gleicher Weise wie private Unternehmer am Markt beteiligen, unterliegen sie den gleichen

Rechtsbedingungen und damit auch der Besteuerung. Anders bei der Ausübung öffentlicher Gewalt. Die hoheitliche Verwaltung übt öffentliche Gewalt grundsätzlich zur Ordnung und Gestaltung sozialer Verhältnisse aus. Ihre Tätigkeit ist Ausfluß der Staatsgewalt, zu der auch die Steuergewalt gehört. Die Ausübung öffentlicher Gewalt ist daher nicht der Besteuerung unterworfen.

Diese Unterscheidung nach dem allgemeinen Staats- und Verwaltungsrecht ergibt sich nicht zwangsläufig für das Umsatzsteuerrecht, legt man allein den gesetzlichen Begriff der gewerblichen Tätigkeit zugrunde.

Im Bereich der Eingriffsverwaltung kommt es allerdings teilweise nicht zu entgeltlichen Leistungen, so daß eine gewerbliche Tätigkeit von vornherein ausscheidet. Darüber hinaus könnte aber auf Grund der formalen Merkmale der umsatzsteuerrechtlichen gewerblichen Tätigkeit jedes gebührenpflichtige Verwaltungshandeln in Ausübung öffentlicher Gewalt als steuerpflichtige gewerbliche Tätigkeit angesehen werden. Es genügt eine nachhaltige Tätigkeit, mit der Leistungen irgendwelcher Art ausgeführt werden. Darunter fallen beispielsweise: Bescheinigungen, Beurkundungen, Erlaubnisse, Konzessionen, Prüfungen, Leistungen staatlicher Vorsorge und Gefahrenabwehr, der Wasserreinigung und Müllbeseitigung wie die Tätigkeit der Gesundheitsämter, aber auch die Unterhaltung von Schulen, Volkshochschulen und Universitäten. Steuerpflichtig wären gebührenpflichtige Maßnahmen der Eingriffsverwaltung ebenso wie Leistungen der Hoheitsverwaltung im Rahmen der Daseinsvorsorge.

Es erweist sich deshalb als notwendig, den umsatzsteuerrechtlichen Begriff der gewerblichen Tätigkeit einzuschränken, soweit er sich mit dem Bereich der Ausübung öffentlicher Gewalt überschneidet, und die Ausübung öffentlicher Gewalt zur nichtgewerblichen Tätigkeit zu rechnen.

Das Gebot einengender Auslegung folgt auch aus dem Zweck der Besteuerung der KÖR und lag der Umgrenzung ihrer Steuerpflicht seit jeher zugrunde.

Sinn der Umsatz- und Körperschaftbesteuerung der KÖR war es, ihre gewerbliche Tätigkeit steuerlich in gleicher Weise zu belasten wie die gewerbliche Tätigkeit privater Unternehmer, mit denen die KÖR im Wettbewerb stehen. Die Minderung der Finanzkraft unterstaatlicher KÖR, insbesondere der Gemeinden, nahm der Reichsgesetzgeber in Kauf. Dieser Zielsetzung widerspräche es, wollte man die KÖR besteuern, wenn sie zwingende Ordnungs- und Sicherheitsaufgaben erfüllen. Ein Wettbewerb mit privaten Unternehmern scheidet hier grundsätzlich aus. Zusätzliche Abgaben auf die hoheitliche Tätigkeit würden die Finanzmittel untergeordneter KÖR schwächen, die ihnen gerade wegen dieser Tätigkeiten zugeteilt werden.

Die Steuerbefreiung der KÖR bei der Ausübung öffentlicher Gewalt hat der Reichsgesetzgeber erstmals 1925 ausdrücklich bestimmt.

Nach § 1 Abs. 1 des Gesetzes über die gegenseitigen Besteuerungsrechte des Reichs, der Länder und Gemeinden vom 10.8.1925¹⁾ hatten sich Reich, Länder und Gemeinden gegenseitig Gebühren zu entrichten, es sei denn, daß die Handlungen der Behörden in Ausübung einer öffentlichen Gewalt veranlaßt und vorgenommen wurden. § 6 Abs. 1 bestimmte, daß das Reich die Länder und Gemeinden, die Länder und Gemeinden das Reich zu Verkehrssteuern heranziehen konnten, jedoch nur insoweit, als die Behörden mit den Handlungen, die den Anlaß der Besteuerung bildeten, nicht eine ihnen anvertraute öffentliche Gewalt ausüben. Die Vorschrift fand nach § 7 auf die gegenseitige Heranziehung der Gebietskörperschaften zu den Verbrauchsteuern entsprechende Anwendung.

1) RGBl.I, S. 252

In der amtlichen Begründung zum Entwurf des Reichsbesteuerungsgesetzes²⁾ heißt es dazu: "Soweit Reich, und Länder ihre macht-, wirtschafts- und kulturpolitischen Aufgaben erfüllen, soweit Gemeinden (Gemeindeverbände) die ihnen als Selbstverwaltungskörpern und kraft staatlichen Auftrags obliegenden Angelegenheiten wahrnehmen, ist von ihrer Heranziehung zu einer Steuer oder sonstiger Abgabe grundsätzlich abzusehen. Denn der Sinn der Besteuerung ist, der steuernden Körperschaft die Mittel zuzuführen, derer sie zur Verwirklichung ihrer Zwecke bedarf. Da nun jene Aufgaben die eigentlichen Lebenszwecke des Reichs, der Länder und der Gemeinden (Gemeindeverbände) darstellen, so würde ihre Beschwerung mit einer Steuer nicht gerechtfertigt werden können".

Diese Auffassungen des Gesetzgebers waren aber schon durch das Schrifttum und die erste Rechtsprechung zum UStG vorbereitet worden: unter der nichtgewerblichen Tätigkeit der KÖR verstand man die Ausübung öffentlicher Gewalt und bemühte sich, dafür eine Begriffsbestimmung zu finden³⁾.

An der Steuerfreiheit der Ausübung öffentlicher Gewalt hielt der Gesetzgeber in den Einzelsteuergesetzen fest.

2) RT-Drucksache 1924 Nr. 801

3) Popitz, JbStR 1920, S. 326; Scholz, Anm. 17 zu § 1 UStG 1919; Becker, Anm. 20 zu § 1 UStG 1919
RFH-U. 28.4.1920 II A 117/20, Bd. 2, 213
RFH-U. 12.5.1920 II A 94/20, Bd. 2, 339
RFH-U. 12.5.1920 II A 58/20, Bd. 2, 338
RFH-U. 16.6.1920 II A 120/20, RStBl. 20, 388
RFH-U. 18.3.1921 II A 22, RStBl. 21, 238
RFH-U. 24.11.1921 VA 119/21, Bd. 7, 275

Das in Zusammenhang mit dem Reichsbesteuerungsgesetz erlassene KStG 1925 erklärte in § 2 Abs. 1 Ziff. 3 für körperschaftsteuerpflichtig "Betriebe und Verwaltungen von KÖR und öffentliche Betriebe mit eigener Rechtspersönlichkeit, es sei denn, daß die Betriebe und Verwaltungen nach Maßgabe des § 7 dienen, a) der Ausübung öffentlicher Gewalt". Nach dem Vorbild der ersten KStDV vom 17.5.1926⁴⁾ übernahmen auch die §§ 24 ff. der UStDV vom 25.6.1926 den Begriff der öffentlichen Gewalt und befreiten die Ausübung der öffentlichen Gewalt von der Umsatzsteuer⁵⁾. § 2 Abs. 3 UStG 1934 stellte dann fest, daß die Ausübung der öffentlichen Gewalt keine berufliche oder gewerbliche Tätigkeit ist. Gewerbe- und Grundsteuergesetz vom 1.12.1936⁶⁾ verwendeten den Begriff der öffentlichen Gewalt dagegen nicht und haben ihn auch später nicht übernommen. Aber schon § 2 der 1. DVO zum GewStG vom 26.2.1937⁷⁾ bestimmte, daß Unternehmen, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen, nicht zu den Gewerbebetrieben gehören, und erläuterte den Begriff der Ausübung der öffentlichen Gewalt in Anlehnung an das KStG und UStG.

Nach § 4 Ziff. 1a) GrStG waren steuerbefreit Grundbesitz des Reiches, eines Landes, einer Gemeinde oder eines Gemeindeverbandes, wenn der Grundbesitz von dem Eigentümer für einen öffentlichen Dienst oder Gebrauch benutzt wird. Unter öffentlichem Dienst oder Gebrauch war nach § 4 der 1. DVO vom 1.7.1937⁸⁾ die Ausübung der öffentlichen Gewalt (hoheitliche Tätigkeit) oder der Gebrauch durch die Allgemeinheit zu verstehen. Bei diesen Regelungen der Realsteuergesetze ist es bis heute geblieben.

4) RGBL. I, S. 208.

5) RGBL. I, S. 323

6) RGBL. I S. 979 und 986

7) RGBL. I S. 257

8) RGBL. I S. 733

Demnach ist festzuhalten, daß die Ausübung öffentlicher Gewalt keine gewerbliche Tätigkeit ist. Sie ist es auch dann nicht, wenn es sich um eine selbständige, nachhaltige Tätigkeit mit Einnahmeabsicht handeln sollte⁹⁾. Daran hat die Neufassung des § 2 Abs. 3 UStG nichts geändert. In der Begründung zum Vorschlag des Finanzausschusses wird ausgeführt¹⁰⁾, die Besteuerung sei im Interesse einer besseren Trennung des Hoheitsbereiches vom unternehmerischen Bereich der KöR neu geregelt worden. Bei der Steuerfreiheit der hoheitlichen Tätigkeit sollte es also bleiben. Das stellt auch der Hinweis in § 2 Abs. 3 S. 1 UStG auf das KStG klar. Denn nach § 4 S. 1 KStDV gehören Betriebe von KöR, die überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt dienen (Hoheitsbetriebe), nicht zu den Betrieben gewerblicher Art. Die gewerbliche Tätigkeit wurde durch die Neufassung eingeschränkt auf die Betriebe gewerblicher Art. Die Steuerpflicht entfiel für einzelne gewerbliche Tätigkeiten in Zusammenhang mit der Ausübung öffentlicher Gewalt. Das bedeutet eine Erleichterung gegenüber dem früheren Rechtszustand, bei dem in jedem Einzelfall zu prüfen war, ob Ausübung öffentlicher Gewalt oder gewerbliche Tätigkeit vorlag. Die geltende Regelung, die über die nichtgewerbliche Tätigkeit der KöR nichts bestimmt, entspricht dem Rechtszustand vor 1934. Damals fehlte eine Sonderregelung für KöR. Ihre Umsätze waren steuerpflichtig wie die der Privatunternehmer, soweit die Tätigkeit der KöR unter den allgemeinen Begriff gewerblicher Tätigkeit fiel. Es stand jedoch auch ohne gesetzliche Regelung fest, daß die KöR bei Ausübung öffentlicher Gewalt nichtgewerblich tätig werden.

9) Fögen, S. 56, 57; Pflaumer, S. 128

10) a.a.O. 1. Abschn. A. 2.

Wenn die Ausübung öffentlicher Gewalt nichtgewerblich und umsatzsteuerfrei ist, stellt sich die Frage, was darunter zu verstehen ist. In den bisherigen Ausführungen wurde die Ausübung öffentlicher Gewalt von der gewerblichen Tätigkeit nur grundsätzlich, im jeweiligen Kernbereich staatlicher Tätigkeit, unterschieden, als ordnende Gestaltung sozialer Verhältnisse durch die Staatsgewalt gegenüber der Teilnahme am allgemeinen Wirtschafts- und Erwerbsverkehr. Diese Unterscheidung gewährleistet keine eindeutige Abgrenzung im Zweifelsfalle. Wie die gewerbliche Tätigkeit im Sinne des Umsatzsteuerrechts über die Teilnahme am allgemeinen Wirtschafts- und Erwerbsverkehr hinausgeht, läßt sich auch die Ausübung öffentlicher Gewalt nicht nur vom Gegensatz her verstehen.

Der Verordnungsgeber hat in den Durchführungsbestimmungen zum UStG 1934¹¹⁾ versucht, den Begriff der Ausübung öffentlicher Gewalt in Hinblick auf die Rechtsprechung festzulegen. § 19 lautete in den Absätzen 1 und 2:

- (1) Der Bund, die Länder, die Gemeinden, die Gemeindeverbände, die Zweckverbände und andere Körperschaften des öffentlichen Rechts sind insoweit nicht gewerblich oder beruflich tätig, als sie öffentlich-rechtliche Aufgaben erfüllen (Ausübung der öffentlichen Gewalt). Eine Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben ist insbesondere dann anzunehmen, wenn die Aufgaben auf Lieferungen gerichtet sind, zu deren Annahme der Leistungsempfänger auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung verpflichtet ist.

11) Vom 23.12.1938 (RGBl. I, S. 1935) in der Fassung der Bekanntmachung vom 1.9.1951 (BGBl. I, S. 796)

- (2) Zu den Betrieben und Verwaltungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts, die der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen, gehören auch Schlachthöfe und Anstalten zur Nahrungsmitteluntersuchung, zur Desinfektion, zur Müllbeseitigung, zur Straßenreinigung, zur Vernichtung von Tierleichen und zur Abführung von Spülwasser und Abfällen. Steuerpflichtig sind dagegen diejenigen Leistungen, die nicht regelmäßig mit diesen Betrieben verbunden sind, z.B. bei Schlachthöfen Lieferungen von Vieh.

Entsprechend bestimmt § 4 KStDV:

Betriebe von Körperschaften des öffentlichen Rechts, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen (Hoheitsbetriebe), gehören nicht zu den Betrieben gewerblicher Art. Eine Ausübung der öffentlichen Gewalt ist insbesondere anzunehmen, wenn es sich um Leistungen handelt, zu deren Annahme der Leistungsempfänger auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung verpflichtet ist. Hierüber gehören z.B. Forschungsanstalten, Wetterwarten, Schlachthöfe, Friedhöfe, Anstalten zur Lebensmitteluntersuchung, zur Desinfektion, zur Leichenverbrennung, zur Müllbeseitigung, zur Straßenreinigung und zur Abführung von Abwässern und Abfällen.

Ob diese Begriffsbestimmungen nach den Grundsätzen des allgemeinen Staats- und Verwaltungsrechts richtig sind, oder ob der Begriff steuerlich selbständig zu fassen ist, soll im folgenden geprüft werden. Dabei ist insbesondere auf die jahrzehntelange Rechtsprechung einzugehen. Sie hat zu zahlreichen begrifflichen Umschreibungen geführt und fand ihren Niederschlag in den Verordnungen.

B. Der Begriff der Ausübung öffentlicher
Gewalt

1. Hinweise zur Begriffsentwicklung

Das Wort Gewalt, Verbalsubstantiv des altgermanischen Wortes walten, beherrscht den Sprachgebrauch von der ältesten bis in die jüngste Zeit¹⁾. Das Wort öffentlich taucht seit etwa 1300 auf²⁾ und gewinnt erst gegen Ende des 18. Jahrhunderts den Sinn des "Staatlichen" als dessen, was sich auf den Staat bezieht oder von ihm ausgeht³⁾.

In das öffentlich-rechtliche Schrifttum wird der Begriff der öffentlichen Gewalt von Schmitthenner eingeführt. Gewalt, potestas, setzt er mit Macht gleich. Öffentliche Gewalt, potestas publica, ist das öffentliche Herrschaftsverhältnis als sittliche oder rechtliche Macht, über eine Person oder eine Sache zum Zwecke des gemeinen Wohls zu bestimmen⁴⁾. Den Inbegriff aller öffentlichen Gewalten im Staat bildet die Staatsgewalt⁵⁾.

Vierzig Jahre später greift Sarwey den Begriff der öffentlichen Gewalt wieder auf. Auch er gebraucht ihn gleichbedeutend mit dem Begriff der Staatsgewalt⁶⁾. Die Staatsgewalt ist ein auf der Macht des Volksganzen beruhender Wille, der keinen anderen Willen neben sich duldet und sich im Willen des Staatsoberhauptes und aller anderen ausdrückt, die öffentliche Geschäfte besorgen⁷⁾.

1) Dtsches Wörterbuch, Bd.4,1, 3. Sp. 4912 ff.

2) Kirchner, Beiträge, S. 6

3) Kirchner, a.a.O., S. 8

4) Schmitthenner, Staatsrecht, S. 262 ff.

5) a.a.O., S. 280, 284, Anm. 1

6) Sarwey, Öffentl. Recht, S. 33 ff.

7) a.a.O., S. 24

Den Begriff der öffentlichen Gewalt erörtert Sarwey unter zwei Gesichtspunkten: der überragenden, dem Willen des einzelnen überlegenen Staatsmacht und der Gefahr des Mißbrauchs dieser Macht durch Verletzungen der Rechte einzelner. Von dem Spannungsverhältnis zwischen der öffentlichen Gewalt und dem einzelnen wird das öffentliche Recht bestimmt; das öffentliche Recht gewinnt seine Eigenart aus der Beteiligung der öffentlichen Gewalt. Andererseits setzt es die freiheitsschützenden Grenzen ihrer Ausübung.

Diese Auffassungen werden von O. Mayer fortgeführt. Er sieht in der öffentlichen Gewalt die allgemeine Fähigkeit des rechtlich überwiegenden Willens, die dem Staat zukomme⁸⁾ und gebraucht den Ausdruck vielfach an Stelle der Staatsgewalt und obersten Gewalt. Der Staat könne auf den Gebrauch dieser Fähigkeit verzichten und sich auf den Boden der Gleichordnung stellen. In allen anderen Fällen, und sie bildeten das "ordentliche Verhältnis" zum Untertan, trete die öffentliche Gewalt auf. Sie bestimme das Verhältnis zwischen Staat und Untertan im Sinne einer rechtlichen Ungleichheit. Öffentlich sei deshalb die Gewalt als öffentlich-rechtliche im Gegensatz zu privatrechtlichen Gewalten⁹⁾.

Daran hält O. Mayer in den späteren Auflagen seines Lehrbuchs fest. Hier heißt es, die öffentliche Gewalt sei die rechtlich überwiegende Macht, die rechtliche Wirkungskraft eines Gemeinwesens über die Menschen seines Machtbereiches. Das öffentliche Recht sei die Ordnung von Verhältnissen, an welchem ein Träger öffentlicher Gewalt als solcher und damit die öffentliche Gewalt selbst beteiligt sei. In privatrechtlichen Verhältnissen werde dagegen von der öffentlichen Gewalt

8) O. Mayer, Verwaltungsrecht, 1., Bd.I, S. 67, 68

9) a.a.O., S. 67

abgesehen¹⁰⁾.

Im Zusammenhang mit der Abgrenzung des öffentlichen vom privaten Recht wurde der Begriff der öffentlichen Gewalt weiterhin im öffentlich-rechtlichen Schrifttum gebraucht, soweit er nicht später als positiver Gesetzesbegriff erläutert wurde. Auf die öffentliche Gewalt und den Staat als Träger der öffentlichen Gewalt wurde in der Regel dann verwiesen, wenn das Merkmal des öffentlichen Rechts in einem Über- und Unterordnungsverhältnis gesehen wurde¹¹⁾. Der Begriff der öffentlichen Gewalt wurde aber nicht mehr erläutert und als für sich verständlich übernommen.

Die Verknüpfung der öffentlichen Gewalt mit dem öffentlichen Recht wirft die Frage auf, ob die öffentliche Gewalt und die auf ihr beruhende Über- und Unterordnung rechtlich, tatsächlich oder beides ist.

Das wird auch bei H.J. Wolff nicht deutlich, der den Begriff der öffentlichen Gewalt selbständig zu erklären versucht.

Er geht davon aus, daß Gemeinwesen über eine öffentliche Gewalt verfügen, wobei öffentlich zum Ausdruck bringe, daß die Gewalt gegenüber allen Mitgliedern und Fremden innerhalb des Machtbereichs gelte. Sie sei nicht nur eine tatsächliche, sondern eine legale Macht, weil es der Sinn der Wahrnehmung gemeinsamer Angelegenheiten einer politischen Personenvielheit sei, sie auch gegen den Widerstand einzelner Personen einheit-

10) a.a.O.

11) Fleiner, 6./7., § 4 (obrigkeitliche Macht); Koellreutter, Hdwbuch der Rechtsw., Bd. IV, "öf.RechtW"; Hatschek, § 3 III; W. Jellinek, S. 47, 48; Landmann-Giers-Proksch, S. 7; Obermayer in Staats- u. Verw. Recht; S. 109; Redeker - von Oertzen, Anm. 6 zu § 40 Vw GO; Eyermann - Fröhler, Anm. 3 zu § 40 Vw GO; Schunck - de Clerck, Anm. 1b zu § 40 Vw GO; Forsthoff, § 62

lich durchzusetzen. Die Macht sei auch legitim, weil und soweit sie der Aufrichtung und Erhaltung eines materiellen Rechtszustandes diene. Die Subjekte öffentlicher Verwaltung verfügten darum über eine rechtliche Überlegenheit und sogar über das Oligopol legalen Zwanges in besonderen, nur ihnen zustehenden, rechtlichen Personen und Weisen¹²⁾.

Danach ist die öffentliche Gewalt einerseits eine tatsächliche Macht, die öffentlich ist, weil sie gegenüber allen Personen in ihrem Machtbereich gilt. Andererseits wird festgestellt, daß die öffentliche Gewalt eine rechtliche Überlegenheit und eine Befugnis zum legalen Zwang in besonderen Rechtsformen sei. Als rechtliche Macht kann die öffentliche Gewalt nur durch die Rechtsordnung begründet werden. Öffentliche Gewalt und öffentliches Recht sind für H.J. Wolff aber zweierlei, da nach seiner Auffassung öffentliches Recht der Inbegriff derjenigen Rechtssätze ist, deren berechtigtes oder verpflichtetes Zurechnungssubjekt ausschließlich ein Träger hoheitlicher Gewalt ist¹³⁾, wobei er zwischen hoheitlicher und öffentlicher Gewalt keinen Unterschied macht¹⁴⁾.

Sieht man von älteren strafrechtlichen Vorschriften ab, so wurde der Begriff der Ausübung der öffentlichen Gewalt erst mit Inkrafttreten des BGB zum Gesetzesbegriff.

Nach Art. 77 EGBGB blieben u.a. unberührt die landesgesetzlichen Vorschriften über die Haftung des Staates, der Gemeinden und anderer Kommunalverbände für den von ihren Beamten in Ausübung der diesen anvertrauten öffentlichen Gewalt zugefügten Schaden. Die Landesgesetze

12) H.J. Wolff, Verw Recht, Bd. I, § 2 III c)

13) a.a.O., § 22 II c

14) a.a.O., § 2 III c und § 4 III

ergingen erst nach oder mit dem Inkrafttreten des BGB¹⁵⁾ und übernahmen den Begriff der Ausübung der öffentlichen Gewalt ohne weitere Erwägungen¹⁶⁾.

Über Art. 77 EG BGB drang der Begriff der öffentlichen Gewalt auch in die Rechtsprechung des RG ein¹⁷⁾. In früheren Entscheidungen zur Beamtenhaftung finden sich Begriffe wie Funktionen öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Inhalts¹⁸⁾, Ausübung obrigkeitlicher oder Regierungsgewalt¹⁹⁾, Verschulden des Beamten als ausführendes Organ des Inhabers der Staatshoheitsrechte²⁰⁾, Handlungen der Staatsgewalt²¹⁾.

Nach Erlass der Staatshaftungsgesetze und mit Art. 131 WRV wurde der Begriff der Ausübung der öffentlichen Gewalt zum zentralen Begriff der öffentlich-rechtlichen Staatshaftung.

Art. 131 Abs. 1 WRV lautete:

Verletzt ein Beamter in Ausübung der ihm anvertrauten öffentlichen Gewalt die ihm einem Dritten gegenüber obliegende Amtspflicht, so trifft die Verantwortlichkeit grundsätzlich den Staat oder die Körperschaft, in deren Dienste der Beamte steht.

Außerdem erscheint der Begriff der öffentlichen Gewalt in Art. 114 Abs. 2 S. 2 WRV: Eine Beeinträchtigung oder Entziehung der persönlichen Freiheit durch die öffentliche Gewalt ist nur auf Grund von Gesetzen zulässig.

15) Zusammenstellung bei Delius, Beamtenhaftungsgesetze

16) Bube, Die Ausübung öffentlicher Gewalt, S. 14 ff.

17) Zuerst in RG-U. 27.10.1902, Bd. 52, 369, 371

18) RG-U. 21.12.1886, Bd. 17, 105, 106

19) RG-U. 5.11.1891, Bd. 28, 335, 340

20) RG-U. 8.10.1886, JW 86, 401, Nr. 17

RG-U. 11.5.1892, JW 92, 320, Nr. 40

RG-U. 15.5.1899, JW 99, 402, Nr. 25

21) RG-U. 22.4.1982. Bd. 51, 219, 220

2. Die öffentliche Gewalt als Staatsgewalt

Der Begriff der öffentlichen Gewalt bezieht sich auf die Gewalt des Staates und der Gemeinwesen und Personen, die ihre Gewalt vom Staat herleiten. Es ist die empirisch feststellbare soziale Macht und Herrschaft, die dem Staat als menschlichem Verband eigentümlich ist. Von der Gewalt anderer gesellschaftlicher Verbände unterscheidet sich die öffentliche Gewalt durch ihre übergeordnete Herrschaft, vermöge deren sie sich mit Befehl und Zwang durchsetzen kann. Der Begriff bezeichnet dasselbe wie der Begriff der Staatsgewalt. Auch für die Staatsgewalt ist Herrschaft das wesentliche Merkmal, das sie von anderen gesellschaftlichen Gewalten unterscheidet²²⁾. Staatsgewalt ist die nicht weiter ableitbare, ursprüngliche und ausschließliche Herrschergewalt aus eigener Macht²³⁾. Da es für den Staat wesentlich ist, eine Rechtsordnung zu besitzen, ist im Begriff der Staatsgewalt die rechtliche Ordnung enthalten²⁴⁾. Der Staat setzt die Rechtsordnung selbst und handelt auf Grund dieser Rechtsordnung in vielfältigen Erscheinungsformen. Daraus ergibt sich, daß alle anderen Rechtssubjekte dem Willen des Staates rechtlich untergeordnet sind²⁵⁾. Staatsgewalt und öffentliche Gewalt sind auch und in der Regel rechtliche Überlegenheit. Sie sind aber entgegen der Auffassung der reinen Rechtlehre²⁶⁾

22) G. Jellinek, Allg. Staatslehre, S. 430

23) G. Jellinek, Allg. Staatslehre, S. 489; Helfritz, Allg. Staatslehre, S. 114; Nawiasky, Allg. Staatslehre, Teil I, § 10, 3; Koellreutter, Staatslehre, S. 18; im Ergebnis: Krüger, Allg. Staatslehre, S. 818 ff.

24) G. Jellinek, a.a.O., S. 433, 477

25) Nawiasky, a.a.O., Teil III, § 2, 3

26) Kelsen, Hauptprobleme, S. 438 ff., 446

nicht nur rechtliche Gewalt. Auch die tatsächliche, in Willkürmaßnahmen rechtswidrig ausgeübte öffentliche Gewalt bleibt Staatsgewalt.

In diesem Sinne sind die Begriffe staatliche Gewalt und Staatsgewalt in Art. 1 und 20 GG zu verstehen; sie bedeuten die Personal- und Gebietshoheit des Staates, das allgemeine und besondere Gewaltverhältnis des Staates gegenüber allen Gewaltunterworfenen²⁷⁾. Staatliche Gewalt, Staatsgewalt und öffentliche Gewalt sind inhaltsgleiche Begriffe und austauschbar²⁸⁾.

3. Die Ausübung öffentlicher Gewalt durch öffentlich-rechtliches Handeln

Ausübung öffentlicher Gewalt bedeutet, daß öffentliche Gewalt gegenüber den Gewaltunterworfenen geltend gemacht und angewandt wird. Die Rechtsbeziehung, die durch das Handeln der Staatsorgane und derjenigen, die ihre Gewalt vom Staat ableiten, im Verhältnis zum Bürger bewirkt wird, steht unter den Normen des öffentlichen Rechts. Denn die Besonderheit des öffentlichen Rechts folgt aus der Tatsache, daß staatliche Organe öffentliche Gewalt ausüben²⁹⁾. Zu Recht sieht die h.M. das grundsätzliche Wesensmerkmal des öffentlichen Rechts darin, daß die Träger öffentlicher Gewalt den

27) Wernicke in BK, II 2 d zu Art. 1 GG; Mangoldt-Klein, III 6. zu Art. 1 GG

28) So die Terminologie bei den Fußn. 27 angeführten Autoren und bei Nipperdey HGBR II, S. 1, 27, 28; ebenso BVerfG-U. 1.7.1953, Bd. 2, 380, 387; BVerfG-Beschl. 7.5.1957, Bd. 6, 386, 405; BVerfG-Beschl. 14.3.1963, Bd. 15, 313, 319

29) O. Mayer, a.a.O., Fußn. 10; Wolff, VerwRecht, Bd. I, § 22 II e; Enneccerus-Nipperdey, § 34 II; Ule, VerwProzessrecht, § 8 II

Bürgern im Verhältnis der Über- und Unterordnung gegenüberstehen³⁰⁾. Dabei ist es gleichgültig, ob das geltend gemachte Gewaltverhältnis auf rechtmäßiger oder rechtswidriger, nur angemessener Unterordnung beruht.

Auch der Rechtsschutz, den die Art. 34, 19 IV GG und § 90 BVGG gewähren, richtet sich gegen das öffentlich-rechtliche Handeln der Träger öffentlicher Gewalt.

Bereits das erste Urteil des RG zu Art. 77 EGBGB vom 27.10.1902³¹⁾ hielt es für entscheidend, ob das Handeln der beklagten Gemeinde auf dem Gebiet des Privatrechts oder auf dem des öffentlichen Rechts gelegen habe. In dem Urteil vom 29.10.1903³²⁾ ging es um die Schadensersatzklage eines Gläubiger, dessen Erlös aus der Versteigerung vom Gerichtsvollzieher unterschlagen worden war. Das RG bejahte die Haftung und führte aus, das Ländergesetz (§ 40 des AG BGB von Elsaß-Lothringen v. 17.4.1899) in Verbindung mit Art. 77 EG BGB regle die Haftung des Staates für die Schäden, die ein Beamter in Ausübung der ihm anvertrauten öffentlichen Gewalt Dritten zufüge, während die §§ 31, 89 BGB die Haftung für Schäden betreffen, die Beamte in Vertretung privatrechtlicher Interessen zufügten. Der Gegensatz liege auf dem Gebiet, dem die Haftung begründenden Handlungen angehörten: dem Privatrecht oder dem öffentlichen Recht. Mit dieser Entscheidung war ein System für die Haftung des Staates gewonnen, das die gesamte staatliche Verwaltungstätigkeit erfaßte. Ausübung öffentlicher Gewalt

30) Vgl. Fußn. 11 und Enneccerus-Nipperdey, a.a.O.; Glaser in Soergel-Siebert, Anm. 80 zu § 839 BGB; BGH-U. 10.7.1954, Bd. 14, 222 ff.; BGH-U. 24.9.1962, Bd. 38, 49 vgl. auch unter Abschnitt 2, B. 3.; BGH-U. 6.6.1967, DVBl. 68, 145 BVerwG-U. 17.10.1958, Bd. 7, 264

31) Bd. 52, 369

32) Bd. 56, 84

ist danach jede auf öffentlich-rechtlichem Gebiet liegende Tätigkeit³³⁾. Zugleich und regelmäßig in seiner späteren Rechtsprechung hat das RG die Ausübung öffentlicher Gewalt von ihrem Gegensatz her bestimmt, als jede Amtsausübung, die sich nicht als Wahrnehmung privatrechtlicher Interessen des Staates darstelle³⁴⁾. Mit der etwas verschwommenen Formulierung ist jedoch in der Sache nichts anderes gemeint.

An der Zweiteilung der Staatshaftung hat das RG auch für die Auslegung des Art. 131 WRV festgehalten³⁵⁾.

Der BGH hat die Rechtsprechung des RG fortgeführt, da er in dem Begriff des öffentlichen Amtes im Sinne des Art. 34 GG keine inhaltliche Änderung gegenüber dem Begriff der öffentlichen Gewalt sieht³⁶⁾.

Dieser für die Staatshaftung festgelegte Bereich der Ausübung öffentlicher Gewalt deckt sich mit dem Begriff der Ausübung öffentlicher Gewalt im Sinne von Art. 19 Abs. 4 GG³⁷⁾. Staatshaftung und Rechtsweggarantie verfolgen das gleiche Ziel: den nachträglichen Rechtsschutz des Einzelnen gegenüber staatlichem Handeln. Art. 19 Abs. 4 GG will den Gewaltunterworfenen vor Übergriffen der öffentlichen Gewalt schützen³⁸⁾.

33) RG-U. 9.1.1916, Bd. 84, 27

34) So bereits RG-U. 19.1.1915, Bd. 86, 117, 122; RG-U. 22.11.1917, Bd. 91, 273, 274

35) RG-U. 10.1.1941, Bd. 166, 1, 7

36) BGH-U. 29.11.1951, Kayser-Leiß Nr. 107

BGH-U. 19.6.1952 NJW 52, 1211

BGH-U. 23.2.1956, Bd. 20, 102

a.A.: Friesenhahn, Grundlagen des VerwRechts, S. 239, 279; Giese-Schunck, Anm. II 2. zu Art. 34 GG; Süsterhenn-Schäfer, Anm. 2 b zu Art. 128 RH-Pf. Verfassg.

37) Friesenhahn, Rechtsschutz, DV 49, 478, 481; Draht VVDStrL 8, 152 (Diskussionsbeitrag); Bachof VVDStrL 12, 37, 63; Dürig, Grundrechte, S. 185, Fußn. 62; Klein VVDStrL 8, 67, 107

38) Bettermann, HGBR III/2, S. 779, 786; Wernicke, BK Anm. II 4e zu Art. 19 LV GG; BFH-Beschl. 22, 11.1955 I B 43/55 U Bd. 62, 115, 118; BFH-U. 10.11.1961 III 279/58, S. BStBl. III 62, 145, 147

Der Staat macht aber nicht in allen Verhältnissen von seiner Überlegenheit Gebrauch. Nimmt er auf der Grundlage des bürgerlichen Rechts am allgemeinen Rechtsverkehr teil, hat er als Fiskus keine größere Macht als eine Privatperson³⁹⁾. Er wendet die Rechtsmittel an, die jedermann zur Verfügung stehen.

Art. 19 Abs. 4 GG richtet sich daher gegen das öffentlich-rechtliche Handeln der Träger öffentlicher Gewalt⁴⁰⁾.

Das deckt sich mit dem Begriff der öffentlichen Gewalt in § 90 BVGG⁴¹⁾.

Öffentliche Gewalt ist öffentlich-rechtliche Gewalt. Das Merkmal der öffentlichen bezieht sich nicht auf den Zweck ihrer Ausübung oder auf die Allgemeinheit ihrer Geltung, sondern auf ihre öffentlich-rechtliche Rechtsform. Gegensatz zu ihr ist die Privatgewalt als privatrechtliche ausgeübte Gewalt⁴²⁾.

39) Bettermann, Festschrift E. Hirsch, S. 1, 19

40) Klein, a.a.O., Fußn. 52; Wernicke, a.a.O., Fußn. 53; Mangoldt-Klein, Anm. V 3 b zu Art. 1 GG; Landmann-Giers-Proksch, S. 147; Maunz, Staatsrecht, § 16 III 1; Laforet, VVDStrL 8, 150 (Diskussionsbeitrag); Weber, Religionsgemeinschaften, S. 143

41) BVerfG-Beschl. 3.9.1957, Bd. 7, 99, 104; Pfeiffer, Verfassungsbeschwerde, S. 9; Scherer, Verfassungsbeschwerde, S. 29; Maunz-Sigloch, Anm. 67 zu § 90 BFGG; Lechner, Anm. 2 zu § 90 BVGG; Geiger, Anm. 3 zu § 90 BVGG; Leibholz-Rupprecht, Anm. 24 zu § 90 BVGG

42) Vgl. O. Mayer, a.a.O., Fußn. 9. Der Ausdruck Privatgewalt findet sich bereits in 1, 7 §§ 96, 145 ALR, wo von unerlaubter Privatgewalt im Sinne verbotener Eigenmacht die Rede ist. Schmitthenner versteht unter Privatgewalt die faktische Möglichkeit, eine Person oder Sache zu Privatzwecken zu bestimmen, a.a.O., Fußn. 4

Es ist möglich, daß der Staat auch im privatrechtlichen Bereich eine tatsächliche Gewaltstellung innehat; aber er nimmt nicht mehr Rechte in Anspruch als eine Privatperson, soweit er sich im Rahmen der Rechtsordnung hält. Seine Gewalt unterscheidet sich nicht von der sozialen und wirtschaftlichen Gewalt gesellschaftlicher Machtträger. Eine andere, hier nicht zu untersuchende Frage ist, ob der Staat in diesen Fällen besonderen Rechtsbindungen unterliegt.

4. Die Merkmale der Ausübung öffentlicher Gewalt

Die Ausübung öffentlicher Gewalt folgt dem öffentlichen Recht. Die Grenze zwischen öffentlichem und privatem Recht ist indessen fließend. Die h.M. hält Rechtsverhältnisse für öffentlich-rechtlich, wenn ein Verhältnis der Über- und Unterordnung zwischen einem Träger öffentlicher Gewalt und dem Bürger vorliegt⁴³⁾. Nach der von H.J. Wolff begründeten sogenannten modifizierten Subjektstheorie ist dagegen die Unterscheidung in der Verschiedenheit der Zuordnungssubjekte begründet. Zuordnungssubjekt des öffentlichen Rechts sind ausschließlich Träger öffentlicher Gewalt. Öffentlich-rechtlich sind daher Rechtssätze, die nicht jedermann verpflichten und berechtigen, sondern notwendig nur einen Träger öffentlicher Gewalt⁴⁴⁾. Gegenüber dieser Auffassung ist mit Recht geltend gemacht worden, daß es ein Sonderrecht

43) Vgl. Abschnitt 2, B., Fußn. 30

44) Wolff, VerwRecht, Bd. I, § 22 II c, ebenso Stern, Ev. Staatslexikon, "öffentliches Recht", Ule, II. zu § 40 VwGO

des Staates auch im zivilrechtlichen Bereich gibt⁴⁵⁾. Wolffs Feststellung, daß sich derartige Rechtssätze auf den Staat als Fiskus beziehen⁴⁶⁾, führt nicht weiter, da Fiskus der Staat als Privatrechtssubjekt ist⁴⁷⁾, und gerade diese Eigenschaft in Frage steht.

Der praktische Unterschied zur herrschenden Subjektstheorie ist jedoch gering. Beide Abgrenzungskriterien betreffen verschiedene Seiten des öffentlichen Rechtsverhältnisses: die Subjektionstheorie den Inhalt, die Subjektstheorie die beteiligten Personen⁴⁸⁾.

Wenn aber Ausübung öffentlicher Gewalt Ausübung der Staatsgewalt bedeutet, ist von dem grundsätzlichen Merkmal der Über- und Unterordnung zwischen dem Träger öffentlicher Gewalt und dem Bürger auszugehen. Denn darin liegt die wesentliche Eigenschaft der Staatsgewalt. Öffentliche Gewalt wird daher ausgeübt, wenn die Träger öffentlicher Gewalt in dem jeweiligen Rechtsverhältnis befugt sind, einseitig in den Rechtsbereich des Bürgers einzugreifen⁴⁹⁾. Solche Rechtsverhältnisse sind unter anderem die besonderen Gewaltverhältnisse zwischen Trägern öffentlicher Gewalt und Bürgern bei der Benutzung

45) Bettermann, DVBl. 58, 867 (Anm.); Rübner, Formen, S. 350

46) Wolff, a.a.O.

47) Wolff, VerwRecht, Bd. I, § 23 I a

48) So auch Siebert, Rechtsprechung, DÖV 59, 733, 734

49) Redecker-v.Oertzen, Anm. 6 zu § 40 VwGO;
Eyermann-Fröhler, Anm. 3 zu § 40 VwGO

bestimmter öffentlicher Anstalten. Dazu gehören die Schulen⁵⁰⁾, die Gefängnisse⁵¹⁾, die Krankenhäuser und Heilanstalten, soweit die Patienten im Rahmen eines festen Gewahrsams behandelt werden⁵²⁾.

Öffentliche Gewalt wird auch ausgeübt, wenn das Rechtsverhältnis zwischen den Trägern öffentlicher Gewalt und den Bürgern durch Zwang begründet wird. Fälle dieser Art sind die öffentlichen Anstalten, für die Anschluß- und Benutzungszwang auf Grund der Gemeindeordnungen begründet wird: Viehmärkte mit Marktzwang⁵³⁾, Schlachthöfe mit Schlachtzwang⁵⁴⁾, Müllabfuhr⁵⁵⁾, Kanalisation und Kläranstalt⁵⁶⁾, Friedhöfe⁵⁷⁾. Damit stimmt § 19 Abs. 2 S. 1 UStDB 1938 überein, wonach Schlachthöfe, Anstalten zur Müllbeseitigung, zur Straßenreinigung, zur Vernichtung von Tierleichen und zur Abführung von Spülwasser und Abfällen der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen. Nicht richtig ist es, wenn § 4 S. 3 KStDV in diesem Zusammenhang Forschungsanstalten und Wetterkarten aufführt, da niemand verpflichtet ist, die Leistungen dieser Institute in Anspruch zu nehmen.

50) BGH-U. 28.11.1960, Bd. 34, 20

51) RG-U. 23.1.1912, Bd. 78, 326

52) BGH-U. 24.9.1962, Bd. 38, 49; BGH-U. 5.2.70, NJW 70, 811

53) BVerwG-U. 10.1.1961, GewArch 61, 188

54) BGH-U. 26.5.1961, JZ 62, 217

55) BGH-U. 24.1.1950, Bd. 40, 355

56) BGH-U. 13.11.1964, MDR 65, 196

57) RG-U. 25.4.1938, Bd. 157, 246

BVerwG-U. 16.12.1966, MDR 67, 429

Ähnlich liegen die Fälle, in denen öffentlich-rechtliche Monopole Ablieferungs- oder sonstige Leistungspflichtigen versehen, wie bei den Einfuhr- und Vorratsstellen für landwirtschaftliche Produkte⁵⁸⁾.

Ob öffentliche Gewalt ausgeübt wird, hängt von der Art und Weise ab, in der eine Amtshandlung vorgenommen wird⁵⁹⁾. Auf den Inhalt der Tätigkeit kommt es grundsätzlich nicht an. Öffentliche Gewalt kann daher auch bei Fürsorge-Schutz- und Versorgungsleistungen ausgeübt werden⁶⁰⁾, wie im Bereich der Sozialversicherung⁶¹⁾, der Tuberkulosefürsorge⁶²⁾, der Amtsvormundschaft⁶³⁾.

Grundsätzlich ist auch nicht entscheidend, welchem Ziel die Ausübung öffentlicher Gewalt dient, welche öffentlichen Aufgaben erfüllt werden, sondern die Handlungsform. Die Tatsache, daß die Verwaltung im öffentlichen Interesse, etwa für die Daseinsvorsorge, tätig wird, nötigt sie nicht zur Ausübung öffentlicher Gewalt⁶⁴⁾; denn jedes Verwaltungshandeln hat dem öffentlichen Interesse zu dienen. So wird bei den gemeindlichen Versorgungsunternehmen für Energie in der Regel keine öffentliche Gewalt ausgeübt⁶⁵⁾.

58) BVerwG-U. 28.10.1960, Bd. 11, 187

59) BGH-U. 29.11.1951, Kayser-Leiß Nr. 107

60) RG-U. 2.1.1918, Bd. 91, 381
RG-U. 27.9.1940, Bd. 165, 91
BGH-U. 10.1.1955, Bd. 16, 111
BGH-U. 23.2.1956, Bd. 20, 102

61) BGH-U. 9.1.1958, Bd. 26, 232

62) BGH-U. 14.3.1960, MDR 60, 474

63) BGH-U. 20.6.1966, Bd. 45, 362

64) BGH-U. 22.5.1967, NJW 67, 2057
BVerwG-U. 17.10.1958, Bd. 7, 264
a.A. Eyermann-Fröhler, Anm. 52 zu § 40 VwGo

65) BGH-U. 6.10.1952, Bd. 9, 390: Elektrizitätswerk;
BVerwG-U. 6.2.1959, 574: Gaswerk

Es ist deshalb unzutreffend, wenn § 19 Abs. 1, S. 1 UStDV 1938 feststellt, öffentliche Gewalt werde von den KÖR ausgeübt, soweit sie öffentlich-rechtliche Aufgaben erfüllen⁶⁶⁾.

Es gibt aber öffentliche Aufgaben, die zwangsläufig nur durch Ausübung öffentlicher Gewalt erfüllt werden können, z.B. im Militär⁶⁷⁾, bei der Polizei⁶⁸⁾ und dem Feuerschutz⁶⁹⁾. Dabei dürfen nicht einzelne Amtshandlungen verselbständigt werden, sondern sie müssen im Zusammenhang mit dem gesamten Tätigkeitsbereich gesehen werden, der der Ausübung öffentlicher Gewalt dient.

Im Bereich leistender Verwaltung, insbesondere, wenn ähnliche Leistungen auch von Privatunternehmern erbracht werden, läßt sich die Ausübung öffentlicher Gewalt nur schwierig abgrenzen. Ein Verhältnis der Über- und Unterordnung fehlt bei den Leistungsbeziehungen der öffentlichen Anstalten und auch in anderen Bereichen, etwa der Auftrags- und Darlehensvergabe, weitgehend. Öffentliche oder privatrechtliche Rechtsformen sind hier nicht zwingend durch die Eigenart staatlicher Tätigkeit geboten, sondern stehen unter mehr technischen Gesichtspunkten zur Wahl. Auch in diesem Fällen der Gleichordnung darf jedoch nicht einseitig auf das öffentliche Interesse abgestellt werden⁷⁰⁾, wenn auch

66) Der Begriff "öffentlich-rechtliche Aufgaben" ist mißglückt. Es gibt nur öffentliche Aufgaben (so zutreffend Bettermann StRK § 2 Abs. 3 UStG R. 21, Anm.)

67) RG-U. 30.6.1939, Bd. 161, 145

68) RG-U. 16.3.1933, Bd. 140, 315

69) BGH-U. 23.4.1956, Bd. 20, 290

70) so aber Redecker-v-Oertzen. Anm. 6 zu § 40 VwGO; Eyermann-Fröhler, Anm. 5 zu § 40 VwGO

ein zwingendes öffentliches Interesse die Vermutung für eine öffentlich-rechtliche Gestaltung begründet.

Ist jedoch das öffentliche Recht die spezifische Rechtsform staatlicher Tätigkeit, kann grundsätzlich davon ausgegangen werden, daß die öffentlichen Behörden bei der Erfüllung ihrer typischen Aufgaben auch in Ausübung öffentlicher Gewalt tätig werden⁷¹⁾. Die Benutzungsverhältnisse der Anstalten für chemische Untersuchungen sind daher üblicherweise öffentlich-rechtlich geregelt⁷²⁾. Entsprechend wird öffentliche Gewalt in der Regel in den Anstalten zur Nahrungsmitteluntersuchung, zur Desinfektion bei den Forschungsanstalten und Wetterwarten ausgeübt, die in § 19 Abs. 2 S. 1 UStDB 1938 und § 4 S. 3 KStDV aufgeführt sind.

Im übrigen muß im Einzelfall festgestellt werden, für welche Rechtsform sich der Träger öffentlicher Gewalt entschieden hat. Gleichbleibende, feste Merkmale lassen sich nicht angeben.

Vielmehr muß das Leistungsverhältnis unter verschiedenen Gesichtspunkten bewertet werden. Seine organisatorische Gestaltung muß den Willen erkennen lassen, die Leistung hoheitlich, unter Ausübung öffentlicher Gewalt, zu erbringen⁷³⁾. Für die Ausübung öffentlicher Gewalt sprechen: einseitige Befugnisse der Verwaltung,

71) BGH-U. 20.12.1951, Bd. 4, 266

BGH-U. 24.9.1962, Bd. 38, 49

Wolff, VerwRecht, Bd. I, § 22 III b;

Redeker-v. Oertzen, Anm. 13 zu § 40 VwGO;

Glaser in Soergel-Siebert, Anm. 86 zu § 839 BGB

72) BVerwG-U. 10.4.1964, DÖV 64, 712

73) RG-U. 13.5.1938, Bd. 158, 83

RG-Ul 6.10.1939, Bd. 161, 341

BGH-U. 26.3.1953, JZ 53, 551

BGH-U. 17.10.1960, LM Nr. 66 zu § 13 GVG

BGH-U. 24.9.1962, Bd. 38, 49

die Erfüllung zwingender öffentlicher Aufgaben, Verfahrensregelungen über Voraussetzungen und Formen, unter denen eine Entscheidung ergeht, eine Leistung bewirkt oder widerrufen wird, das Vorhandensein einer Satzung⁷⁴⁾. Eine bürgerlich-rechtliche Regelung ist zu vermuten, wenn auch Privatunternehmer gleiche Leistungen anbieten⁷⁵⁾ oder wenn die Verwaltung am allgemeinen Rechts- und Wirtschaftsverkehr teilnimmt⁷⁶⁾. Immer ist jedoch die Gesamtgestaltung des Leistungsverhältnisses entscheidend.

C. Der Begriff der fiskalischen Tätigkeit

Aus der Bestimmung des Begriffs der Ausübung öffentlicher Gewalt ergibt sich, daß der Gegenbegriff auf das Handeln in privatrechtlicher Rechtsform bezogen ist. In Fortwirkung der Fiskustheorie ist Fiskus der Staat als Privatrechtssubjekt und fiskalische Verwaltung die Verwaltungstätigkeit in privatrechtlicher Rechtsform⁷⁷⁾. Auf diesem Gebiet gelten für den Staat grundsätzlich die Rechtsnormen, die für seine Bürger gelten: er nimmt am allgemeinen Rechtsverkehr teil. Er übt keine öffentliche Gewalt aus, sondern unterliegt ihr wie jede andere Person des Privatrechts⁷⁸⁾.

74) Vgl. BVerwG-I. 31.8.1961, Bd. 13, 47

75) Siebert, Rechtsprechung, DöV 59, 733

76) BVerwG-U. 23.7.1958, Bd. 7, 180; Vgl. auch RG-U. 10.1.1941, Bd. 166, 1, 7

77) Wolff, I, § 23 II; W. Jellinek, S. 24; Forsthoff §§ 7, 24, 5; Bettermann, HGR III/2, 777, 788; BGH-U. 19.6.1952, NJW 52, 1211, 1212; BGH-U. 23.2.1956, Bd. 20, 102, 104

78) Dem Verständnis der Ausübung öffentlicher Gewalt gegenüber dem Fiskus steht entgegen, daß der Begriff des Fiskus in der Regel nur auf "den" Staat bezogen und dabei die pluralistische Gliederung des Staates und damit auch des Fiskus übersehen wird (zutreffend Bettermann, Festschrift E. Hirsch, S.5)

Da die Begriffe der Ausübung öffentlicher Gewalt und der fiskalischen Tätigkeit von der Rechtsform her bestimmt sind, erfassen sie alle rechtlichen Beziehungen der Träger öffentlicher Gewalt. Jede ihrer Tätigkeiten ist entweder Ausübung öffentlicher Gewalt oder fiskalische Tätigkeit. Einen dritten Bereich gibt es nicht.

Kein Gegenbegriff zur Ausübung öffentlicher Gewalt ist die erwerbswirtschaftliche Tätigkeit der öffentlichen Hand (wie Hotels, Gaststätten, Brauereien, Manufakturen, Berg- und Hüttenwerke, Ziegeleien, Banken, Werften und Reedereien). Teilweise soll es sich bei der erwerbswirtschaftlichen Tätigkeit um eine wirtschaftliche handeln, bei der der Staat unmittelbar finanziellen Gewinn, "Erwerb" sucht⁷⁹⁾; teilweise versteht man darunter eine Tätigkeit, bei der der Staat als Unternehmer am freien Wettbewerb teilnimmt⁸⁰⁾.

Davon wird abgegrenzt die Tätigkeit der Verwaltung, mit der sie öffentliche Bedürfnisse im Dienste der Daseinsvorsorge befriedigt⁸¹⁾. Diese Unterteilungen beschränken sich jedoch auf die privatrechtliche Tätigkeit der KÖR.

79) Forsthoff, Vorbem. vor § 19; Wolff, § 98 II; Reuss, Staatsbürger und Staatsgewalt, Bd. II, S. 265

80) Zeidler, VVDStrL 19, 208 ff.; Torz, DÖV 58, 205, 207; Siebert, Privatrecht, S. 220; ähnlich Bettermann, Festschrift E. Hirsch, S. 1 ff.

81) Wolff, Bd. I, § 23 und Bd. II, § 98 II, Forsthoff, Vorbem. vor § 19

Sehr zweifelhaft ist, ob sich hier eindeutige Trennungslinien finden lassen, zumal auch der Begriff der Daseinsvorsorge unbestimmt ist. Beteiligt sich der Staat am Wirtschaftsleben mit Gewinnabsicht, als Erzeuger und Händler, können zugleich unmittelbar öffentliche Zwecke verfolgt werden. Sozial-, wirtschafts- und rüstungspolitische Interessen können es beispielsweise gebieten, durch staatlichen wirtschaftlichen Einsatz notleidende Wirtschaftszweige zu unterstützen oder neue Industrien aufzubauen. Dabei müssen unter Umständen jahrelange Verluste in Kauf genommen werden. Und andererseits bedeutet gemeinnützige Betätigung, wie in der Daseinsvorsorge, nicht, daß keine Gewinne erzielt werden dürfen⁸²⁾. Vielen Betrieben der Daseinsvorsorge ist die Erwirtschaftung von Gewinnen ausdrücklich aufgegeben. Deshalb ist es auch fraglich, ob öffentliche Versicherungen und Wohnungsbauunternehmen zur erwerbswirtschaftlichen Tätigkeit gehören oder ob sie unmittelbaren Verwaltungszwecken dienen.

Mit dem Merkmal des Wettbewerbs lassen sich die Bereiche ebenfalls nur ungenügend abgrenzen. Denn wettbewerblich tätig wird der Staat auch im Bereich der Daseinsvorsorge, bei der Energieerzeugung und Verkehrsunternehmen, dem Betrieb von Lagerhäusern und Fähren, aber auch bei Krankenhäusern und Altersheimen.

Wie die Abgrenzung vorzunehmen ist, kann indessen auf sich beruhen. Auch wenn die erwerbswirtschaftliche Tätigkeit ohne öffentliche Gewalt ausgeübt wird, - sicher ist, daß nicht alles übrige Verwaltungshandeln der Ausübung öffentlicher Gewalt dient.

Im Bereich der Daseinsvorsorge, insbesondere im herkömmlichen Bereich der Gemeindewirtschaft, verzichtet der Staat weitgehend auf die Ausübung öffentlicher Ge-

82) Rübner, Formen, S. 148; Bettermann, Festschrift E. Hirsch, S. 17

walt. Die Abgrenzung hoheitlichen Handelns von privatrechtlichen Leistungsverhältnissen entspricht nicht einmal der Unterscheidung wirtschaftlicher und nichtwirtschaftlicher Betriebe⁸³⁾. Nichtwirtschaftliche Einrichtungen wie Krankenhäuser, Büchereien, Museen, Theater, Bäder werden überwiegend bürgerlich-rechtlich geführt; wirtschaftliche Betriebe können, wie Wasserwerke, auch mit Ausübung öffentlicher Gewalt arbeiten.

Der erwerbswirtschaftlichen Tätigkeit ist auch nicht die gewerbliche im Sinne des Umsatzsteuerrechts gleichzusetzen. Beide Bereiche überschneiden sich. Die gewerbliche Tätigkeit geht über die unternehmerische Beteiligung am Wirtschaftsleben hinaus und erfaßt auch die nichtwirtschaftlichen Betriebe. Mit dem Gesetz wäre es nicht zu vereinbaren, wollte man die Steuerpflicht der KÖR auf die Erwerbswirtschaft beschränken.

Andererseits geht der Bereich der erwerbswirtschaftlichen Tätigkeit über den der gewerblichen hinaus. Zur staatlichen Erwerbswirtschaft gehören auch Eigengesellschaften der öffentlichen Hand und gemischtwirtschaftliche Unternehmen, in denen öffentliches und privates Kapital zusammenarbeiten. Derartige Betriebe sind umsatzsteuerrechtlich, von der Organschaft abgesehen, keine Betriebe der KÖR und gehören nicht zu ihrer gewerblichen Tätigkeit.

83) Rüfner, Formen, S. 355.

D. Die Rechtsprechung von Reichsfinanzhof
und Bundesfinanzhof zu den Merkmalen der
Ausübung öffentlicher Gewalt

Die Rechtsprechung des Reichs- und Bundesfinanzhofes zum Begriff der Ausübung öffentlicher Gewalt ist vom Grundsatz der steuerrechtlichen Wettbewerbsgleichheit ausgegangen. Durchgängig hat sie hervorgehoben, die Steuerfreiheit der Ausübung öffentlicher Gewalt dürfe nicht dazu führen, daß die privaten Unternehmer durch steuerlich begünstigten Wettbewerb KÖR benachteiligt werden¹⁾. Gewerbliche Tätigkeit liege daher immer dann vor, wenn sie auch Gegenstand eines Privatunternehmens sei und wenn sich die KÖR im Wettbewerb mit Privatunternehmern befänden²⁾. Öffentliche Gewalt werde dagegen ausgeübt, wenn eine Tätigkeit nur oder überwiegend von KÖR und nicht von Privatpersonen wahrgenommen werde³⁾.

Das allgemeine Merkmal der Ausübung öffentlicher Gewalt sieht die Rechtsprechung darin, daß eine Tätig-

-
- 1) RFH-G. 9.7.1937 VD 1/37, RStBl. 37, 1306
RFH-U. 9.2.1940 V 293/38, RStBl. 40, 575
RFH-U. 2.10.1942 V 89/42, Bd. 52, 184
BFH-U. 13.4.1961 V 120/59U, BStBl. III 61, 298
BFH-U. 13.4.1961 V 287/58 HFR 62, 64
- 2) RFH-U. 23.1.1925 VD 1/25, Bd. 15, 197
RFH-U. 12.2.1926 VA 57/26, Bd. 18, 201
RFH-U. 11.11.1927 VA 190/27, RStBl. 28, 105
RFH-U. 17.4.1928 VA 17/28, RStBl. 28, 206
RFH-U. 23.4.1937 VA 409/36, RStBl. 37, 1306
OFH-U. 10.9.1947 V 1/46, FR 48, 36
BFH-U. 13.4.1961 V 120/59U, BStBl. III 61, 298
- 3) RFH-U. 10.6.1939 V 170/37, RStBl. 39, 896
RFH-U. 26.4.1940 V 548/37, RStBl. 40, 636
RFH-U. 31.10.1940 V 543/38, Bd. 49, 253
OFH-U. 10.9.1949 V 1/46, FR 48, 36
BFH-U. 25.10.1956 V 79/56, BStBl. III 56, 353

keit den KÖR eigentümlich und vorbehalten ist⁴⁾. Diese Begriffsbestimmung hat die Rechtsprechung aus einem weiteren Grundsatz abgeleitet: unter der Ausübung öffentlicher Gewalt sei die Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben zu verstehen⁵⁾. Das übernehmen die Durchführungsbestimmungen zum KStG und UStG (§ 2 Abs. 1 S. 1 KStDV 1926, § 24 S. 1 UStDB 1926). Insbesondere die ältere Rechtsprechung hielt die Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben für begründet in der Natur und der Zweckbestimmung des Staates. Die erforderlichen Tätigkeiten könne nur der Staat und kein Privatunternehmer ausführen⁶⁾. Auch der Bundesfinanzhof hat in einer Entscheidung, nach der Ausübung öffentlicher Gewalt bei Krankentransporten durch eine Gemeinde vorliegt, die Tätigkeit deshalb als eigentümlich angesehen, weil private Unternehmer zur Erfüllung dieser Aufgabe in der Art und Weise nicht geeignet seien⁷⁾. Teilweise bildete der Reichs-

-
- 4) RFH-U. 9.7.1937 VD 1/37, RStBl. 37, 1306
RFH-G. 2.7.1938 GrS D5/38, RStBl. 38, 743
RFH-U. 10.6.1939 V 170/38, RStBl. 39, 896
RFH-U. 31.10.1940 V 543/38, Bd. 49, 253
RFH-U. 30.1.1942 V 78/41, Bd. 51, 297
BFH-U. 27.7.1951 II 89/51 U, BStBl. III 51, 165
BFH-U. 20.2.1953 V 57/51 U, BStBl. III 53, 123
BFH-U. 25.10.1956 V 59/56 U, BStBl. III 56, 353
BFH-U. 13.4.1961 V 164/58, DGStZtg 61, 128
- 5) RFH-U. 13.7.1923 VA 349/22, Bd. 12, 289
RFH-U. 27.4.1928 VA 833/27, Bd. 23, 224
RFH-U. 24.4.1936 VA 605/35, RStBl. 36, 758
Es finden sich auch Wendungen wie:
hoheitsrechtliche Aufgaben, RFH-U. 8.11.1940
V 174/39, Bd. 49, 310;
öffentlich-rechtliche Funktionen,
RFH-U. 7.5.1926, VA 288/26, RStBl. 26, 227
öffentlich-rechtliche Befugnisse, RFH-U. 4.3.1932
VA 1122/30, Bd. 31, 90
- 6) RFH-U. 13.7.1923 VA 349/22, Bd. 12, 289
RFH-U. 10.9.1926 VA 94/26, Bd. 19, 294
RFH-U. 27.4.1928 VA 833/27, Bd. 23, 224
- 7) BFH-U. 25.10.1956 V 79/56 U, BStBl. III 56, 353

finanzhof aus diesen Gedanken heraus einen scharfen Gegensatz zwischen gewerblicher Tätigkeit und der Ausübung öffentlicher Gewalt. Er behauptete, daß die Erfüllung öffentlicher Aufgaben in keiner Beziehung zum privatrechtlichen Verkehr stehe, sondern in das Eigenleben der KÖR falle⁸⁾. Ausübung öffentlicher Gewalt und wirtschaftliche Tätigkeit schlossen sich daher gegenseitig aus⁹⁾. Die Gegenüberstellung findet sich bereits bei Popitz¹⁰⁾ und wurde vom übrigen Schrifttum weitgehend übernommen¹¹⁾.

Der Gedanke, daß Ausübung öffentlicher Gewalt die Erfüllung öffentlicher Aufgaben beinhalte und deshalb dem Staat eigentümlich sei, ist von Popitz entwickelt worden. Bereits in der ersten Auflage seines Kommentars heißt es, steuerfrei seien die Leistungen der öffentlichen Verbände, die unmittelbar aus ihrer Zweckbestimmung hervorgingen, die ihnen als solchen eigentümlich seien¹²⁾. Die zweite¹³⁾ und übereinstimmend die dritte Auflage machen das noch deutlicher: Ausübung öffentlicher Gewalt sei in der Natur und der Zweckbestimmung des Staates begründet und bestehe

8) RFH-U. 18.12.1931 VA 506/30, Bd. 30, 128
RFH-G. 9.7.1937 VD 1/37, RStBl. 37, 1306

9) RFH-U. 30.1.1942 V 78/41, Bd. 51, 297

10) 2., B V 2g zu § 1 Nr. 1 UStG
3., B V 7a zu § 1 Nr. 1 UStG

11) Hübschmann-Grabower, Anm. 40 zu § 2 UStG
Hartmann-Metzenmacher, Anm. 231 zu § 2 UStG
Sölch-Ringleb, Anm. 61 zu § 2 UStG
Schettler, DStZtg B 35, 821, 827

12) BV 3 b zu § 1 UStG

13) Entscheidungen des RFH waren zu dieser Frage noch kaum ergangen

in der rechtlich überwiegenden Macht über die Menschen seines Machtbereiches¹⁴⁾. Sie sei das zum Bestehen des Staates begrifflich Notwendige¹⁵⁾. Andererseits geht Popitz davon aus, daß gewerbliche Tätigkeit vorliegt, wenn die Leistungen auch von Privatunternehmen ausgeführt werden können¹⁶⁾. Die Formulierung von der rechtlich überwiegenden Macht der öffentlichen Gewalt stammt von O. Mayer, auf den Popitz auch verweist¹⁷⁾.

In der Tat findet sich bei O. Mayer eine Abgrenzung zwischen öffentlich-rechtlicher Tätigkeit (und damit der Ausübung öffentlicher Gewalt) und privatrechtlicher, die der von Popitz und der Rechtsprechung vorgenommenen entspricht. Nach O. Mayer ist der Staat nur dort bürgerlich-rechtlich zu beurteilen, wo er als Vermögenssubjekt privatrechtlich verfährt. Der Staat müsse in Lebensverhältnissen eintreten oder in wirtschaftlichen Lebensäußerungen wie ein Einzelner auftreten¹⁸⁾. Die etwas verschwommene Formulierung wird deutlicher, wenn O. Mayer die bürgerlich-rechtlichen Leistungsverhältnisse öffentlicher Unternehmen prüft. Er unterscheidet fiskalische Unternehmungen (Beispiele: Domänen, Lotterien, Bergwerke, u.s.w.) und öffentliche Anstalten mit privatrechtlicher Nutzungsordnung (Beispiele: Theater, Gasanstalten, Eisen-

14) 2.: BVg zu § 1 Nr. 1 UStG
3.: BV 7a zu § 1 Nr. 1 UStG

15) 2. u. 3.: B III 2c zu § 1 Nr. 1 UStG

16) 2.: BVg zu § 1 Nr. 1 UStG
3.: BV 7b zu § 1 Nr. 1 UStG

17) Soweit ersichtlich der einzige Hinweis im steuerrechtlichen Schrifttum zur Ausübung öffentlicher Gewalt auf einen Autor des allgemeinen Verwaltungsrechts. Die Rechtsprechung vermeidet jede Bezugnahme auf das Schrifttum.

18) 3., Bd. I, § 11 III

bahnen)¹⁹⁾. In fiskalischen Unternehmen stehe der Staat von vornherein auf dem Boden der Privatwirtschaft, ein Privatunternehmer wie andere neben ihm. Die öffentlichen Anstalten mit privatrechtlicher Nutzungsordnung seien zwar als Äußerungen des Unternehmensgeistes Einzelner auf privatwirtschaftlichem Boden erwachsen, der Staat habe sich aber nachträglich dieser Unternehmen bemächtigt²⁰⁾. Der Begriff der privatwirtschaftlichen und privatrechtlichen Tätigkeit wird damit bezogen auf die wettbewerbliche Wirtschaftstätigkeit des Staates²¹⁾.

In diesem Sinne haben auch RFH und BFH stets die gewerbliche Tätigkeit des Staates als privatwirtschaftliche bezeichnet und der Ausübung öffentlicher Gewalt gegenübergestellt²²⁾.

Ursprünglich war damit eine Unterscheidung nach der Rechtsform gemeint. Das zeigen die ersten Urteile des Reichsfinanzhofes: sie unterscheiden zwischen öffentlich-rechtlicher und privatrechtlicher Tätigkeit²³⁾.

19) 3., Bd. II, § 51 II, dort auch An . 7 und 11

20) a.a.O.

21) Eine Gleichsetzung von privatrechtlicher und privatwirtschaftlicher Tätigkeit findet sich auch bei Coester, JöR, Bd. V (1911) S. 285, 312

22) RFH-U. 27.4.1923 VA 84/23, Bd. 12, 130
RFH-U. 13.12.1935 VA 551/35, Bd. 38, 333
RFG-G. 9.7.1937 VD 1/37, RStBl. 37, 1306
BFH-U. 19.11.1959 V 326/57 U, BStBl. III 60, 261
BFH-U. 7.4.1960 V 143/58 U, BStBl. III 60, 261
Privatgeschäftverkehr: RFH-U. 7.5.1926 VA 288/26
RStBl. 26, 227
privatgewerbliche Betätigung/ RFH-U. 20.1.1942
I 77/41, Bd. 51, 166

23) RFH-U. 16.6.1920 II 120/20, Bd. 3, 95
RFH-U. 24.11.1921 VA 119/21, Bd. 7, 275
RFH-U. 18.3.1921 II A 22, RStBl. 21, 238
RFH-U. 27.4.1923 VA 84/23, Bd. 12, 130

Der Ausdruck "privatrechtliche" Tätigkeit wurde aber bald fallengelassen und durch den der "privatwirtschaftlichen" oder gewerblichen Tätigkeit ersetzt. Das Gegenteil bezeichnet die Rechtsprechung weiterhin mit "öffentlich-rechtlicher" Tätigkeit²⁴⁾. In gleicher Weise bezog sich die ältere Rechtsprechung auf die Unterscheidung von Ausübung öffentlicher Gewalt und fiskalischer Tätigkeit im Sinne des allgemeinen Verwaltungsrechts, wenn sie die Ausübung öffentlicher Gewalt beschränken wollen auf Verwaltungsakte, die, "unmittelbar öffentlich-rechtlich" seien²⁵⁾. Ein Abgrenzungsmerkmal des allgemeinen Verwaltungsrechts übernahm der Reichsfinanzhof, der in ständiger Rechtsprechung feststellte, daß Annahmезwang (= Benutzungszwang) ein "Beweisanzeichen" der Ausübung öffentlicher Gewalt ist²⁶⁾. Diese Auffassung, die der Verordnungsgeber übernommen hat, vertritt auch der Bundesfinanzhof²⁷⁾. Der staatsrechtliche Begriff der Ausübung

24) So die Entscheidungen in Fußn. 22 und RFH-U. 12.2.1926 VA 57/26, Bd. 18, 201

25) RFH-U. 22.6.1923 VA 162/23 und VA 198/23, RStBl. 23, 384
RFH-U. 13.7.1923 VA 349/22, Bd. 12, 289
RFH-U. 17.10.1930 VA 282/30, Bd. 27, 234
RFH-U. 8.2.1935 VA 206/34, RStBl. 35, 664

26) RFH-U. 13.7.1923 VA 349/22, Bd. 12, 289
RFH-U. 6.11.1931 VA 623/31, Bd. 30, 37
RFH-U. 4.3.1932 VA 1122/30, Bd. 31, 90
RFH-U. 29.6.1934 VA 578/33, Bd. 36, 283
RFH-U. 10.6.1939 V 170/37, RStBl. 39, 896
RFH-U. 30.1.1942 V 78/41, Bd. 51, 297

27) BFH-U. 28.2.1951 II 151/50, U, BStBl. III 51, 144
BFH-U. 19.11.1959 V 326/57 U, BStBl. III 60, 57
BFH-U. 13.4.1961 V 164/58, DGStZtg 61, 128
BFH-U. 1.4.1965 V 131/62 U, BStBl. III, 65, 339

öffentlicher Gewalt als Ausgangspunkt wird deutlich, wenn der Reichsfinanzhof vom "Ausfluß der Staatshoheit"²⁸⁾ und der "Ausübung staatlicher Hoheitsrechte"²⁹⁾ spricht. Daraus leitete auch die spätere Rechtsprechung ab, daß öffentliche Gewalt ausgeübt werde, "wenn der Leistende dem Leistungsempfänger als Hoheitsperson gegenübertrete"³⁰⁾.

Die dargestellten Grundsätze der Rechtsprechung sind im Ansatz richtig. Es ergibt sich eindeutig aus der Entstehungsgeschichte des UStG und des KStG, daß der Gesetzgeber die wirtschaftliche Betätigung der KÖR im Wettbewerb mit der Privatwirtschaft steuerlich gleichmäßig belasten wollte. Für das Umsatzsteuerrecht gewinnt der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung erhöhte Bedeutung; denn die Umsatzsteuer ist eine Verbrauchssteuer, die jeden Umsatz ohne Rücksicht auf das Subjekt der Tätigkeit erfassen muß³¹⁾. Zutreffend, allerdings in seiner Allgemeinheit unergiebig, ist auch das allgemeine Merkmal, daß bei Ausübung öffentlicher Gewalt die Tätigkeit den KÖR eigentümlich und vorbehalten sein muß. Denn die Ausübung öffentlicher Gewalt ist

28) RFH-G. 14.3.1924 VD 1/24, Bd. 13, 301

29) RFH-G. 8.7.1925 VD 2/25, Bd. 17, 73
RFH-U. 18.12.1931 VA 506/30, Bd. 30, 128

30) RFH-G. 9.7.1937 VD 1/37, RStBl. 37, 1306
RFH-U. 20.5.1938 V 295/37, Bd. 42, 65
BFH-U. 13.4.1961 V 164/58, DGStZtg 61, 128

31) RFH-U. 16.6.1920 II A 120/20, Bd. 3, 95
RFH-U. 29.2.1924 VA 399/23, Bd. 13, 221
BFH-G. 2.7.1938 GrS D 5/38, RStBl. 38, 743
RFH-U. 10.6.1939 V 170/37, RStBl. 39, 896
RFH-U. 29.5.1942 V 39/41, RStBl. 42, 886

den Trägern öffentlicher Gewalt vorbehalten. Wo sie in gleicher Weise tätig werden wie jedermann, wird, jedenfalls grundsätzlich, keine öffentliche Gewalt ausgeübt.

Ungeeignet sind dagegen die übrigen Begriffsbestimmungen, soweit sie vom allgemeinen Staats- und Verwaltungsrecht abweichen. Weder grenzen sie den Begriff befriedigend ab, noch lassen sie sich aus dem Grundsatz der steuerlichen Wettbewerbsgleichheit herleiten.

Verfehlt ist das Bemühen der Rechtsprechung, den Bereich der Ausübung öffentlicher Gewalt inhaltlich zu bestimmen.

Öffentliche Aufgaben werden nicht nur mit Hilfe der öffentlichen Gewalt erfüllt. Im Bereich der Daseinsvorsorge fehlt sie weitgehend. Sogar mit typisch erwerbswirtschaftlichen Tätigkeiten können unmittelbare Verwaltungszwecke ohne Rücksicht auf Gewinne verfolgt werden, wie z.B. in den Grundstoff- und Rüstungsindustrien. Bei den Gemeinden stellte der Reichsfinanzhof selbst fest, daß alle ihre Tätigkeiten Erfüllung öffentlicher Aufgaben sind, ohne freilich daraus den Schluß zu ziehen, daß gewerbliche Tätigkeit und Ausübung öffentlicher Gewalt nicht von der Aufgabe her zu unterscheiden sind³²⁾.

Die Rechtsprechung hat Ausübung öffentlicher Gewalt für den Fall angenommen, daß die Tätigkeit den KÖR durch Gesetz oder Verordnung ausdrücklich zugewiesen ist³³⁾. Die ausdrückliche Zuweisung einer Aufgabe ent-

32) RFH-U. 4.3.1932 VA 1122/30, Bd. 31, 90

33) RFH-U. 9.2.1940 V 293/38, RStBl. 40, 575
RFH-U. 29.5.1942 V 39/41, RStBl. 42, 886
RFH-U. 26.4.1940 V 548/37, Bd. 48, 305
BFH-U. 20.10.1959 V 281/57 U, BStBl. III 59, 490
BFH-U. 1.4.1965 V 131/62 U, BStBl. III 65, 339

scheidet jedoch nicht darüber, wie die KÖR die Aufgaben erfüllt. Von bestimmten Aufgaben abgesehen, ist es den KÖR überlassen, ob sie öffentliche Gewalt anwendet.

Die öffentlichen Aufgaben werden auch nicht nur durch die KÖR selbst erfüllt. Im Bereich der Leistungsverwaltung bedienen sich die KÖR in großem Umfang der Hilfe juristischer Personen bürgerlichen Rechts. Sogar unabhängig von der Verwaltung werden gemeinnützige gesellschaftliche Einrichtungen für öffentliche Aufgaben tätig. Im Bereich der Eingriffsverwaltung handeln dagegen die KÖR selbst. Das gilt aber nicht ausschließlich. In zahlreichen Fällen werden Privatpersonen öffentliche Aufgaben zur Erfüllung im eigenen Namen übertragen, teilweise mit, teilweise ohne Ausübung öffentlicher Gewalt. Beispiele sind die Fleischbeschauer, Kraftfahrzeugsachverständige, Schornsteinfegermeister, Notare, Lotsen, Landvermesser und andere.

Nicht richtig ist es weiterhin, daß die Erfüllung öffentlicher Aufgaben von der gewerblichen Tätigkeit wesensverschieden ist, und die Ausübung öffentlicher Gewalt die wirtschaftliche Tätigkeit ausschließt. Denn die Versorgungs- und Verkehrsbetriebe sind gewerblich tätig und erfüllen öffentliche Aufgaben. Sie üben teilweise auch öffentliche Gewalt aus, obwohl es Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand sind.

Der Große Senat des Reichsfinanzhofes hat Ausübung öffentlicher Gewalt nur bei Betätigung staatlicher Zwangsrechte annehmen wollen, nicht auch bei Ausübung staatlicher Fürsorge³⁴⁾. Nach einer Entscheidung des Bundesfinanzhofes tritt eine Gemeinde nur dort als Hoheitsträger in Ausübung öffentlicher Gewalt auf, wo sie durch Verwaltungsakt verbietend, gebietend, ent-

34) Gutachten vom 2.7.1938 GrS D 5/38, RStBl. 38, 743

entscheidend und Zwang androhend oder abwendend eingreift³⁵⁾. Diese Auffassungen sind nicht nur nach allgemeinem Verwaltungsrecht unzutreffend, sie übersehen auch, daß es umsatzsteuerrechtlich stets auf den Leistungsaustausch ankommt. Bei Zwangsmaßnahmen im Rahmen der Eingriffsverwaltung stellt sich von vornherein nicht die Frage der Abgrenzung zwischen Ausübung öffentlicher Gewalt und gewerblicher Tätigkeit. Da es an einer entgeltlichen Leistung fehlt, sind derartige Maßnahmen nicht umsatzsteuerbar. Umsatzsteuerrechtlich hat der Begriff der Ausübung öffentlicher Gewalt nur dort Sinn, wo es zu nachhaltigen entgeltlichen Leistungen kommt. Es kommt daher im Umsatzsteuerrecht bei Ausübung öffentlicher Gewalt in erster Linie auf die entgeltlichen Maßnahmen der Eingriffsverwaltung und die Tätigkeiten der Leistungsverwaltung an.

Zu Unrecht hat die Rechtsprechung, hierin Popitz und O. Mayer folgend, die Ausübung öffentlicher Gewalt der erwerbswirtschaftlichen Tätigkeit der KÖR gegenübergestellt. Damit wurde einerseits übersehen, daß der fiskalische oder gewerbliche Bereich über den erwerbswirtschaftlichen reicht. O. Mayer hatte bereits mit seiner Unterscheidung der fiskalischen Unternehmen und der öffentlichen Anstalten mit privatrechtlicher Nutzungsordnung darauf hingewiesen. Der Wettbewerb mit Privatunternehmen findet nicht nur bei den fiskalischen Unternehmen, sondern auch bei den von O. Mayer genannten öffentlichen Anstalten statt. Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes war deshalb später gezwungen, gewerbliche Tätigkeit bei den Versorgungs- und Verkehrsanstalten, den Theatern, Museen, Heilanstalten und Krankenhäusern anzunehmen³⁶⁾.

35) BFH-U. 13.4.1961 V 164/58, DGStZtg 61, 128

36) Vgl. dazu die folgende Übersicht

Andererseits bewirkte die Ausrichtung an den Fällen erwerbswirtschaftlicher Tätigkeit, daß ein Wettbewerb bei der Ausübung öffentlicher Gewalt geleugnet wurde. Die KÖR sind aber nicht gezwungen, die Leistungsverhältnisse der Betriebe, die auch von Privaten geführt werden, bürgerlich-rechtlich zu gestalten³⁷⁾. Derartige Betriebe können mit Ausübung öffentlicher Gewalt arbeiten. Das gilt für die wirtschaftlichen Betriebe, Gas- und Wasserwerke, ebenso wie für die nichtwirtschaftlichen Krankenhäuser, Theater, Museen. Umsatzsteuerrechtlich ist der Unterschied zwischen wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Betrieben unerheblich; beide erbringen nachhaltig entgeltliche Leistungen und stehen im Wettbewerb mit Privatunternehmen. Es gibt daher öffentlich-rechtlichen Wettbewerb. Die Wettbewerbsverhältnisse der KÖR sind von den Leistungsverhältnissen zu unterscheiden³⁸⁾. Auch wenn das Leistungsverhältnis durch Ausübung öffentlicher Gewalt bestimmt ist, kann ein Wettbewerbsverhältnis zu privaten Unternehmern bestehen.

37) RG-U. 13.5.1938, Bd. 158, 83, 91

38) So für das Wettbewerbsrecht Mestmäcker NJW 69, 1 ff.

E. Übersicht zur Rechtsprechung

I. Fälle der Ausübung öffentlicher Gewalt durch Körperschaften öffentlichen Rechts

1. Übereinstimmung mit dem allgemeinen Verwaltungsrecht

a) Tierzucht

Reichs- und Bundesfinanzhof haben die für die Vater-tierhaltung von den ländlichen Gemeinden erhobenen Umlagen wegen Ausübung öffentlicher Gewalt von der Steuer befreit¹⁾.

Diese Umlagen sind öffentlich-rechtliche Abgaben. Nach § 7 des Gesetzes über Maßnahmen auf dem Gebiet der tierischen Erzeugung²⁾ erläßt die oberste Landesbehörde Bestimmungen, auf Grund deren die Gemeinden dafür sorgen müssen, daß die für die Bedeckung der weiblichen Tiere erforderliche Zahl gekörter männlicher Tiere zur Verfügung steht. Über die Kosten wird nichts bestimmt. Nach § 11 des Gesetzes gilt aber die 1. DVO zum Tierzuchtgesetz vom 17.3.1936³⁾ weiter⁴⁾. Nach § 17 a der DVO sind die Gemeinden berechtigt, die Kosten auf die Halter der weiblichen Tiere gleicher Gattung umzulegen. Die Umlagepflicht ist unabhängig davon, ob die Tierhalter den gebotenen Vorteil ausnutzen. Die Umlage ist daher öffentlich-rechtlicher Beitrag.

1) RFH-U. 11.12.1931 VA 796/31, Bd. 30, 16
BFH-U. 9.2.1953 V 84/52 U, BStBl. III 53, 86

2) v. 7.7.1949, DB Recht IV D 40

3) RGBl. I S. 175

4) In der Fassung vom 20.11.1939, RGBl. I S. 2306

b) auf dem Gebiet des Viehhandels

In dem Betrieb von Viehhöfen hat der Reichsfinanzhof Ausübung öffentlicher Gewalt gesehen.⁵⁾ Die Urteile begründen das mit dem Marktzwang, der in Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben eingeführt worden sei.

Bei den Viehmärkten handelt es sich um Spezialmärkte im Sinne des § 70 Abs. 1 GewO. Nach § 7 Abs. 2 des Gesetzes über den Verkehr mit Vieh und Fleisch vom 25.4.1951⁶⁾ darf Schlachtvieh innerhalb eines Marktgebietes nur auf den Viehmärkten gehandelt werden. Der damit begründete Marktzwang war schon in älteren Regelungen vorgesehen und lag auch den entschiedenen Fällen zugrunde. Auf Grund dieses Benutzungszwanges sind die Rechtsverhältnisse der Marktbenutzer zur Gemeinde öffentlich-rechtlich⁷⁾.

c) auf dem Gebiet der Fleischverwertung

Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofes vom 19.11.1959⁸⁾ übt eine Gemeinde mit der Unterhaltung einer Freibank öffentliche Gewalt aus und bleibt daher mit den Erlösen aus dem Verkauf von Freibankfleisch für Rechnung der Tierbesitzer und den Gebühren für die Benutzung der Freibank durch Nichtgemeindemitglieder umsatzsteuerfrei. Maßgeblich war für den Bundesfinanzhof,

)

5) RFH-U. 7.8.1931 VA 325/31, RStBl. 32, 368
RFH-U. 6.11.1931 VA 623/31, Bd. 30, 37

6) BGBI. I S. 272

7) BVerwG-U. 10.1.1961 GewArch 61, 188;

8) V 326/57 U, BStBl. III 60, 57

daß es sich um eine gesetzlich zugewiesene Aufgabe handelte und das Publikum Freibankfleisch nur auf der Freibank erhalten konnte.

Nach § 9 des Fleischbeschgesetzes⁹⁾ darf bedingt taugliches Fleisch nur auf Freibänken oder sonst unter Aufsicht der Polizeibehörde vertrieben werden. Errichtet die Gemeinde eine Freibank, werden durch den Benutzungszwang öffentlich-rechtliche Beziehungen zwischen Verkäufern und Gemeinde begründet. Nach § 57 Abs. 7 der Ausführungsbestimmungen A zum Gesetz können Benutzungsgebühren erhoben werden. Übernimmt die Gemeinde den Verkauf für Rechnung der Tierbesitzer, werden insoweit privatrechtliche Beziehungen begründet. Der Gebührenanspruch, der mit dem Erlös verrechnet wird, bleibt öffentlich-rechtlich, ohne daß es darauf ankommt, ob die Tierbesitzer der Gemeinde angehören. Mit den Käufern des Fleisches werden dagegen privatrechtliche Kaufverträge abgeschlossen.

d) Tierseuchenbekämpfung

Nach einer Entscheidung des Reichsfinanzhofs übte eine Landesbauernschaft, damalige KÖR, öffentliche Gewalt aus, wenn sie Tuberkuloseuntersuchungen für Rinder und die Galtbekämpfung (Euterkrankheit) durchführte¹⁰⁾. Die Entgelte blieben steuerfrei. Die Untersuchungen wurden teils durch staatliche Stellen, teils durch die Tiergesundheitsämter der Landesbauernschaften vorgenommen. Private Untersuchungsstellen durften mit der Tätigkeit nicht beauftragt werden. Der Reichsfinanzhof weist zutreffend darauf hin, daß die Maßnahmen

9) vom 3.6.1900 in der Fassung vom 29.10.1940
RGBl. I S. 1463

10) RFH-U. 26.4.1940 V 548/37, Bd. 48, 305

vihsuchenpolizeilichen Zwecken dienten. Die Tiergesundheitsämter erfüllten damit ihre typischen Aufgaben, was regelmäßig mit Ausübung öffentlicher Gewalt erfolgt. Unerheblich ist es, daß es den Tierhaltern freistand, dem Verfahren beizutreten. Das Handeln der Behörden blieb dennoch spezifische Verwaltungstätigkeit, die grundsätzlich in den Formen des öffentlichen Rechts erfolgt. Diese Auffassung entspricht der Rechtsprechung des BGH, wonach beamtete Tierärzte bei der freiwilligen Tuberkulosebekämpfung öffentliche Gewalt ausüben¹¹⁾. Der Reichsfinanzhof stellt zusätzlich darauf ab, daß die Tiergesundheitsämter sich nicht im Wettbewerb mit privaten Untersuchungsstellen befanden. Diese Erwägung ist jedoch unergiebig, da aus dem fehlenden Wettbewerb nicht auf die Ausübung öffentlicher Gewalt geschlossen werden kann.

e) Abgabe von Rebpfanzen

Die preußische Weinbauverwaltung hatte in einer Provinz Rebpfanzen unter Preis abgegeben, um Weinbauländereien wieder aufzubauen, die durch die Reblaus schwer geschädigt worden waren. Der Reichsfinanzhof nahm Ausübung öffentlicher Gewalt an¹²⁾. Die Verkäufe seien Hilfsmaßnahmen des Staates auf Grund obrigkeitlicher Verpflichtung im Interesse der allgemeinen Wohlfahrt. Der Gesichtspunkt der allgemeinen Wohlfahrt spricht jedoch weder für noch gegen die Ausübung öffentlicher Gewalt. Denn das damit gemeinte öffentliche Interesse ist leitendes Ziel der gesamten Verwaltungstätigkeit. Die Rechtsform ist vom öffentlichen Interesse unab-

)

11) BGH-U. 19.12.1957, LM Nr. 6 zu § 839 (Fg)
BGH-U. 26.1.1959 VersR 59, 353

12) RFH-U. 14.10.1932 VA 522, 523/38, StW 33, 325

hängig¹³⁾. Das hat auch der Reichsfinanzhof anerkannt, indem er mehrfach das öffentliche Interesse als uneigenetes Merkmal bezeichnet hat¹⁴⁾. Die Entscheidung ist jedoch im Ergebnis richtig.

Die Weinbaubehörden wurden auf Grund des Reblausgesetzes vom 6. Juli 1904¹⁵⁾ tätig. Danach unterliegen zur Bekämpfung der Reblaus alle Rebpflanzungen behördlicher Aufsicht. Die zuständigen Behörden haben geeignete Maßnahmen zu ergreifen, um der Verbreitung der Reblaus vorzubeugen und Verseuchungen zu unterdrücken. Sie dürfen Rebpflanzungen vernichten, den Anbau und Handel verbieten oder beschränken (vgl. §§ 1, 2). Dabei handelt es sich um polizeiliche Eingriffe zur Gefahrenabwehr. Sie erfolgen ebenso in Ausübung öffentlicher Gewalt wie die sonstige behördliche Schädlingsbekämpfung, z.B. des Kartoffelkäfers¹⁶⁾. Die Weinbaubehörden sind jedoch nicht auf nachträgliche Eingriffe beschränkt; sie können und sollen auch vorbeugend tätig werden. Nach § 2 der Ausführungsverordnung vom 23.12.1935¹⁷⁾ war der Wiederaufbau verseuchter Weinberge mit reblausfesten Pfropfreben sicherzustellen. § 25 enthielt weitere Befugnisse, um den Wiederaufbau zu regeln. Der Verkauf der Rebstöcke gehört zu den Hilfsmaßnahmen in Zusammenhang mit der seuchenpolizeilichen Tätigkeit. Mit Recht hat auch der BGH die unterstützenden, för-

13) RG-U. 1.6.1937, Bd. 155, 257, 273
BGH-U. 22.5.1967, NJW 67, 2057
BVerwG-U. 17.10.1958, Bd. 7, 264

14) RPH-U. 23.3.1923 VA 7/23, Bd. 12, 53
RPH-G. 23.1.1925 1/25, Bd. 15, 197
RPH-U. 7.5.1926 VA 288/26, RStBl. 26, 227

15) RGBl. I, S. 261, in der Fassung vom 13.11.1935,
RGBl. I, S. 1338

16) RG-U. 4.8.1942, Bd. 165, 312

17) RGBl. I, S. 1543

dernden und beratenden Maßnahmen der Weinbaubehörden zur Ausübung öffentlicher Gewalt gerechnet¹⁸⁾.

f) Verkauf von Unfallverhütungs-
vorschriften

In dem der Entscheidung des Bundesfinanzhofes vom 20.10.1959¹⁹⁾ zugrunde liegenden Sachverhalt hatte eine Berufsgenossenschaft der Binnenschifffahrt an die Schiffer gegen Entgelt Vorschriften zur Unfallverhütung und technische Richtlinien abgegeben. Der Bundesfinanzhof sah darin Ausübung öffentlicher Gewalt. Zutreffend bewertet er die Tätigkeit als notwendige Nebenaufgabe im Rahmen der öffentlich-rechtlichen Rechtsbeziehungen zwischen der Genossenschaft und ihren Mitgliedern.

Nach § 658 RVO ist jeder Unternehmer zwangsweise Mitglied der Genossenschaft. Die Genossenschaften haben mit allen geeigneten Mitteln für die Verhütung von Arbeitsunfällen und für eine wirksame erste Hilfe zu sorgen, § 546 Abs. 1 RVO. Diese Aufgaben werden mit Ausübung öffentlicher Gewalt erfüllt. Die Berufsgenossenschaften erlassen auf der Vertreterversammlung Vorschriften zur Unfallverhütung, § 708 Abs. 1 RVO. Die Mitglieder der Genossenschaft sind über die Vorschriften zu unterrichten und sind ihrerseits zur Unterrichtung der versicherten Arbeitnehmer verpflichtet, § 708 Abs. 2 RVO. Ein Verstoß der Unternehmer gegen diese Verpflichtung zieht eine Ordnungsstrafe nach sich, § 710 RVO. Die technischen Aufsichtsbeamten der Genossenschaft haben die Durchführung der Unfallverhütung zu überwachen, § 712 RVO. Der Bundesfinanzhof stellt mit Recht fest, man könne nicht sagen, die hoheitliche Tätigkeit ende mit dem Erlass der Verordnungen zur

18) BGH-U. 24.4.1961, LM Nr. 59 zu Art. 34 GG

19) V 281/57 U, BStBl. III 59, 490

Unfallverhütung und beginne mit der Überwachung. Die Überwachung setzt die Bekanntgabe voraus, die als un- selbstständiger Teil der Haupttätigkeit zu würdigen ist.

2. Abweichung vom allgemeinen Verwal-
tungsrecht

a) Rundfunk

Die Umsatzbesteuerung des Rundfunkverkehrs war im Laufe der Entwicklung unterschiedlich. Bis 1933 gehörten die Rundfunksender der Reichspost und wurden auch von ihr betrieben. Die Programmge- staltung war Sache privater Sendegesellschaften. Auf Grund des § 9 Abs. 2 in Verbindung mit § 2 Abs. 1 des Gesetzes über Fernmeldeanlagen²⁰⁾ erhob die Post von den Rundfunkteilnehmern Gebühren, von denen sie einen Teil an die Gesellschaften überwies. Der Reichsfinanz- hof hielt die Gesellschaften, aber auch die Reichs- post für umsatzsteuerpflichtig²¹⁾. Hinsichtlich der Steuerpflicht der Reichspost stellte der Reichsfinanz- hof fest, gewerblich sei eine Tätigkeit, wenn der Staat etwas unternehme, was auch Gegenstand eines Privatunternehmens sein könne oder sein könnte, wenn dem Staat nicht eine Monopolstellung eingeräumt wäre. Der Staat hätte den Rundfunkbetrieb aber auch einem Unternehmen übertragen können. Nachdem die privaten Sendegesellschaften aufgelöst worden waren, erklärte § 4 Ziff. 7 UStG 1934 die Um- sätze des Reiches im Post- und Fernmeldeverkehr ein- schließlich des Rundfunks für steuerfrei. Als nach

20) vom 14.1.1928 (RGBl. I. S. 8)

21) RFH-U. 8.7.1925 V D 2/25, Bd. 17, 73
RFH-U. 29.7.1929 VA 646/28, Bd. 25, 306

1945 die selbständigen öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten gegründet wurden, äußerte sich der OFH in zwei Gutachten dahin, daß der Bayerische Rundfunk überwiegend gewerblich tätig sei²²⁾. Auf Grund des 9. Gesetzes zur Änderung des UStG vom 18.10.1957²³⁾ wurden jedoch die Umsätze der Rundfunkanstalten bei Funk- und Fernsehgebühren steuerbefreit. Nach § 2 Abs. 3 S. 2 des geltenden UStG ist die Tätigkeit der Rundfunkanstalten wieder als gewerbliche Tätigkeit steuerpflichtig.

Sieht man von der Entscheidung des Steuergesetzgebers ab, so erhalten die Rundfunkanstalten nach allgemeinem Verwaltungsrecht ihre Einnahmen durch Ausübung öffentlicher Gewalt²⁴⁾.

Die vom Rundfunkempfänger gezahlte Gebühr hat Doppelnatur: sie ist bundesrechtliche Postgebühr auf Grund des Fernmeldegesetzes und zugleich Programmgebühr, die nach landesrechtlichen Vorschriften an die Rundfunkanstalten zu zahlen ist²⁵⁾. Die Programmgebühr wird den Anstalten im Rahmen eines öffentlich-rechtlichen Benutzungsverhältnisses geschuldet²⁶⁾. Ob es sich um Beiträge oder Gebühren handelt, kann dabei offen bleiben. Jedenfalls ist es eine öffentlich-rechtliche Schuld.

22) OFH-G. 23.8.1949 II D 1/49 S. StW 50, 23
OFH-G. 30.7.1949 I D 4/49 S. StW 50, 6

23) RGBI. I S. 1743. Der BFH hielt die Tätigkeit der Rundfunkanstalten auch über die gesetzliche Einschränkung hinaus für steuerfreie Ausübung öffentlicher Gewalt, so BFH-U. 6.7.1967 V 76/64, BStBl. III 67, 582

24) Schneider, Rundfunkanstalten und Mehrwertsteuer, S. 21

25) Zeidler, Rundfunkgebühr, S. 42; Wolff, Bd. I, § 42 II

26) Ipsen, Rundfunkgebühr S. 53 ff.; Zeidler, a.a.O., S. 38, 39; Herrmann AöR 90, 286, 322 ff.; VGH München DVBl. 67, 322, 333

b) Erhebung von Kurtaxen

Mehrfach hat der Reichsfinanzhof entschieden, daß die Einkünfte der Gemeinden aus Kurtaxen umsatzsteuerpflichtig sind²⁷⁾. Die Urteile gehen davon aus, daß gewerbliche Tätigkeit vorliege, wenn der Staat etwas unternehme, was auch Gegenstand eines Privatunternehmens sein könne. Bei dem Betrieb von Kureinrichtungen befinde sich aber der Staat oder die Gemeinden in Wettbewerb mit anderen Kurunternehmen.

Im Gegensatz zur Auffassung des Reichsfinanzhofes handelt es sich bei den Kurtaxen um durch Ausübung öffentlicher Gewalt erlangte Einnahmen. Ob auch Private Kureinrichtungen betreiben, ist nach allgemeinem Verwaltungsrecht unerheblich. Es kommt nicht auf die mit den Einnahmen bezweckten Leistungen an, sondern auf die Form der Abgabenerhebung. Die Kurtaxen sind Abgaben von Reisenden, die sich an einem Kurort für längere Zeit aufhalten, Sie wurden und werden auf Grund von Landesgesetzen durch die Bädergemeinden erhoben. Nach § 12 pr KAG können in Kurorten die Gemeinden für die Herstellung und Unterhaltung ihrer Kuranlagen Vergütungen erheben. Es handelt sich dabei um zwangsweise erhobene öffentlich-rechtliche Abgaben²⁸⁾.

c) Öffentlich-rechtliche Monopole

Popitz hat es bereits in der 1. und 2. Auflage seines Kommentars als unerheblich bezeichnet, daß eine KÖR ihrer Tätigkeit "unter den Normen des öffentlichen Rechts" betreibt, indem sie sich eine öffentlich-recht-

27) RFH-U. 29.2.1924 VA 399/23; Bd. 13, 221
RFH-U. 18.1.1929 VA 604/28, RStBl. 29, 350

28) Surén, Anm. 3 zu § 12 KSG; Wolff, Bd. I, § 42 II; Schleiffer, S. 16; Köhler, S. 8; von Rosen - von Hoewel Kom. Hdb., Bd. III, S. 454

liche Monopolstellung verschafft²⁹⁾. Der Reichsfinanzhof hat diese Auffassung vornehmlich in seiner älteren Rechtsprechung übernommen und, allerdings nur selten als tragende Begründung, festgestellt, eine staatliche Tätigkeit sei auch dann gewerblich, wenn der Staat etwas unternehme, was auch Gegenstand eines Privatunternehmens sein könne, wenn dem Staat nicht gesetzlich eine Monopolstellung eingeräumt worden wäre³⁰⁾.

Diese Rechtsprechung ist unvereinbar mit dem von ihr vertretenen Grundsatz, wonach Ausübung öffentlicher Gewalt vorliegt, wenn eine Tätigkeit überwiegend von KÖR ausgeübt wird, insbesondere unter Anwendung eines Benutzungszwanges. Sie entspricht auch weitgehend nicht den gesetzlichen Vorschriften.

In zahlreichen Fällen sah sich der Reichsfinanzhof deshalb zu Einschränkungen gezwungen. Er hielt es dann für unerheblich, daß eine Tätigkeit auch von Privatunternehmern ausgeübt werden könnte, wenn nur die Ausübung öffentlicher Gewalt um ihrer selbst willen, im öffentlichen Interesse erfolge³¹⁾. Das öffentliche Interesse hat der Reichsfinanzhof in anderen Entscheidungen aber zu Recht als unbrauchbares Merkmal der Ausübung öffentlicher Gewalt angesehen³²⁾.

29) 1., BV 3b zu § 1 UStG
2., BV 2g zu § 1 Nr. 1 UStG

30) Vgl. Fußn. 21, 27 und:
RFH-U. 23.1.1925 VD 1/25, Bd. 15, 197
RFH-U. 5.2.1926 VA 24/26, Bd. 18, 190
RFH-U. 11.11.1927 VA 190/27, RStBl. 28, 105

31) RFH-U. 11.12.1931 VA 796/31, Bd. 30, 16
RFH-U. 10.3.1933 VA 896/31, Bd. 32, 338
RFH-U. 10.11.1933 VA 958/32, RStBl. 34, 558

32) RFH-U. 23.3.1923 VA 7/23, Bd. 12, 53
RFH-G. 23.1.1925 VD 1/25, Bd. 15, 197
RFH-U. 7.5.1926 VA 288/26, RStBl. 26, 227

Bei den vom Reichfinanzhof entschiedenen Fällen handelt es sich in der Regel um eine wirtschaftliche Monopolstellung, z.B. bei einer gemeindlichen Krankenbeförderung, einer gemeindlichen Hopfen-Siegeihalle, oder das Monopol beschränkte sich nur auf eine gemeindliche Einrichtung wie bei einer Friedhofsgärtnerei oder einer gemeindlichen Markthalle ohne Benutzungszwang. Ein öffentlich-rechtliches Monopol lag dagegen bei den Rundfunkanstalten vor. Die Rechtsprechung nahm bei ihnen gewerbliche Tätigkeit an. Nach allgemeinem Verwaltungsrecht üben die Rundfunkanstalten öffentliche Gewalt aus, ihre Tätigkeit gilt aber nach dem neuen § 2 Abs. 3 S. 2 UStG als gewerbliche Tätigkeit.

Unter öffentlich-rechtlichen Monopolen, Verwaltungsmonopolen ist mit Badura eine Rechtsbefugnis zu verstehen, die zur Verwirklichung eines Verwaltungszweckes zugunsten eines Trägers öffentlicher Gewalt begründet ist und das Recht beinhaltet, eine bestimmte Tätigkeit überhaupt oder innerhalb eines örtlich begrenzten Kreises ausschließlich auszuüben³³⁾. Die rechtstechnische Ausgestaltung des Monopols ist verschieden. Sie kann in einem Gebot gegenüber Leistungsempfängern bestehen wie bei den gemeindlichen Einrichtungen mit Benutzungszwang, in einem Verbot gegenüber anderen Unternehmern wie bei den sogenannten Finanzmonopolen oder in einem staatlichen Vorbehalt wie bei den Mineralregalien.

Die Begründung eines Verwaltungsmonopols ist als hoheitlicher Eingriff in die privatwirtschaftliche Handlungsfreiheit immer eine Äußerung der öffentlichen Gewalt. Die Ausübung des Monopols erfolgt grundsätzlich

33) Badura, Verw Monopol, S. 86; Jockel, Monopole, S. 32; vgl. auch Huber, WirtschaftsVerwRecht, Bd. I, S. 480 ff.

öffentlich-rechtlich, unter Ausübung öffentlicher Gewalt. Sie kann aber privatrechtlich gestaltet sein³⁴⁾, sei es durch Begründung eines Vertragszwanges, sei es durch bloßen Ausschluß potentieller Wettbewerber in Verbindung mit freiem Leistungsangebot. Ausübung öffentlicher Gewalt und privatrechtliche Tätigkeit können auch nebeneinander vorliegen.

Für die gemeindlichen Einrichtungen mit Benutzungszwang hat auch der Reichsfinanzhof anerkannt, daß sie unter Ausübung öffentlicher Gewalt betrieben werden.

Bei den öffentlich-rechtlichen Zwangsversicherungen sind die Versicherungsverhältnisse auf Grund der landesrechtlichen Vorschriften unterschiedlich gestaltet. Umsatzsteuerrechtlich ist das jedoch unerheblich, da nach § 4 Ziff. 9a UStG Umsätze, die unter das Versicherungsgesetz fallen, steuerbefreit sind. § 6 KStDV bestimmt im Rahmen der Begriffsauslegung, daß öffentlich-rechtliche Versicherungsanstalten auch dann unbeschränkt steuerpflichtig sind, wenn sie mit Zwangs- oder Monopolsrechten ausgestattet sind. Die Monopolverwaltungen des Bundes sind dagegen nach § 4 Abs. 1 Ziff. 1 KStG ausdrücklich von der Körperschaftsteuer befreit.

Es gibt Versicherungen, die lediglich einen Zwang zur Begründung eines Vertragsverhältnisses mit der Monopolanstalt vorschreiben. Das Vertragsverhältnis bleibt bürgerlich-rechtlich³⁵⁾. Dazu gehört die bayerische Gebäudeversicherung³⁶⁾. Bei der bayerischen Schlacht-

34) Badura, a.a.O., S. 89.

35) Vgl. dazu BGH-U. 15.12.1951, Bd. 4, 208, 211

36) Gesetz über das öffentliche Versicherungswesen, abgedruckt bei Schmidt-Sievers

viehsteuer und bei zahlreichen Feuerversicherungsgesetzen anderer Länder³⁷⁾ entsteht das Versicherungsverhältnis automatisch kraft Gesetzes, wenn der gesetzliche Tatbestand erfüllt ist. Der Reichsfinanzhof hat deshalb für die bayerische Schlachtviehversicherung zutreffend festgestellt, daß es sich um Ausübung öffentlicher Gewalt handelt³⁸⁾.

Das Branntweinmonopol umfaßt nach § 1 des Gesetzes über das Branntweinmonopol³⁹⁾ unter anderem die Übernahme des im Monopolgebiet hergestellten Branntweins aus den Brennereien und die Verwertung von Branntwein sowie den Branntweinhandel. Die durch die §§ 58 ff. näher geregelte Ablieferungspflicht für Branntwein an die Monopolverwaltung ist öffentlich-rechtlich - der Übernahmepreis wird durch Hoheitsakt festgesetzt⁴⁰⁾. Umsatzsteuerrechtlich erfüllt jedoch die Ablieferung, in Hinblick auf die Monopolverwaltung, keinen Steuerbaren Tatbestand.

Die Verwertung des Branntweins erfolgt nach den §§ 83 ff. durch Verkauf zu den festgesetzten regelmäßigen und ermäßigten Kaufpreisen. Die Auflagen der Verwaltung beim Verkauf können nicht durch öffentlich-rechtliche Zwangsmaßnahmen, sondern nur durch eine Liefersperre erzwungen werden. Mit den Abnehmern des Branntweins schließt die Monopolverwaltung bürgerlich-rechtliche Kaufverträge⁴¹⁾, die eine Umsatzsteuerpflicht auslösen.

37) Vgl. Badisches und Württembergisches Feuerversicherungsgesetz, abgedruckt bei Schmidt-Sievers

38) RFH-U. 8.2.1935 VA 206/43, RStBl. 35, 664

39) Vom 8.4.1922 RGBl. I, S. 405

40) BFH-Beschl. 14.1.1959 VII B 18/55 S. BStBl. III, 126

41) BFH-U. 24.4.1952 Vz 75/51 U, BStBl. III, 158

Auch beim Monopol der Einfuhr- und Vorratsstellen⁴²⁾ wird öffentliche Gewalt neben bürgerlich-rechtlicher Tätigkeit ausgeübt.

Die Monopole der Einfuhr- und Vorratsstellen beruhen auf einer Anbieterspflicht des Einführers, verbunden mit einem Übernahmerecht der Einfuhrstelle sowie auf einem Absatz-, Verarbeitungs- und Verwertungsverbot zu Lasten des Einführers im Falle der Nichtübernahme. Die Übernahme und die Festsetzung des Übernahmepreises gehören dem öffentlichen Recht an, sind aber umsatzsteuerrechtlich bedeutungslos, da es nicht zu Leistungen der Einfuhrstellen kommt. Die Einfuhrstellen können die angebotenen Objekte entweder übernehmen und selbst in Verkehr bringen, oder aber, so in der Regel, durch Übernahme und gleichzeitigen Rückverkauf an den Einführer eine bloße Einfuhr- und Preiskontrolle ausüben. Die Rücklaufsverpflichtung wird dem Empfänger gegen Zahlung des festgesetzten Abgabepreises auferlegt. Auch dieses Rechtsverhältnis ist rein öffentlich-rechtlich und steht unter der Ausübung öffentlicher Gewalt⁴³⁾. Die Abgabe durch die Einfuhrstellen ist ausdrücklich von der Umsatzsteuer befreit (§ 8 Abs. 3 S. 4 Getreidegesetz, § 17 Abs. 3 S. 4 Vieh- und Fleischgesetz, § 9 Abs. 3 S. 4 Zuckergesetz, § 16 Abs. 3 S. 4 Milch- und Fettgesetz). Die Befreiung betrifft aber nur das Verhältnis zwischen Einfuhrstelle und Einführer, nicht die eigenen Verkäufe der Einfuhrstellen aus der Bundesreserve. Hier treten die Einfuhrstellen gleichberechtigt als Anbieter auf dem Markt auf und liefern

42) Vgl. Getreidegesetz vom 4.11.1951, BGBl. I, S. 910; Milch- und Fettgesetz in der Fassung vom 10.12. 1952, BGBl. I, S. 807; Vieh- und Fleischgesetz vom 25.4.1951; BGBl. I, S. 272. Zuckergesetz vom 5.1.1951, BGBl. I, S. 47

43) BVerwG-U. 7.3.1958, Bd. 6, 244
BVerwG-U. 28.10.1960, Bd. 11, 187

auf Grund bürgerlich-rechtlicher Kaufverträge⁴⁴⁾. Diese Umsätze wurden durch die Verordnungen vom 29.5.1951⁴⁵⁾ von der Umsatzsteuer befreit. Mit Inkrafttreten des UStG 1968 entfiel die Befreiung; seitdem werden die Einfuhrstellen insoweit gewerblich tätig.

Rein bürgerlich-rechtlich ausgeübt wird das Bundes-schleppmonopol auf bestimmten Kanälen. Der Schleppvertrag zwischen Kanalbenutzer und Bundesschleppbetrieb ist ein bürgerlich-rechtlicher Werkvertrag⁴⁶⁾. Die Umsätze aus dieser gewerblichen Tätigkeit sind aber nach § 4 Ziff. 6a UStG von der Umsatzsteuer befreit.

Öffentlich-rechtlich wird dagegen die Post im Rahmen des Post- und Fernmeldemonopols tätig. Das Postbenutzungsverhältnis ist hoheitlich geregelt und nach § 4 Ziff. 7 UStG und § 4 Ziff. 1 KStG steuerbefreit. Das gilt aber nach § 4 Ziff. 7 UStG nicht für die Beförderung von Personen mit Kraftomnibussen, obwohl die Post auch bei nicht monopolgebundenen Tätigkeiten öffentliche Gewalt ausübt.

Zusammenfassend läßt sich feststellen, daß Verwaltungsmonopole grundsätzlich nicht umsatzsteuerpflichtig sind, wenn sie ihr Monopol mit öffentlicher Gewalt ausüben, soweit nicht positive gesetzliche Vorschriften eine andere Regelung treffen.

44) BVerwG-U. 17.10.1958, Bd. 7, 264

45) BGBl. I, S. 418, später § 4 Ziff. 30 UStG

46) v. Jacobs, Benutzungszwang, S. 33

II. Fälle der fiskalischen Tätigkeit der Körperschaften öffentlichen Rechts

1. Die Gelegenheit der Ausübung öffentlicher Gewalt

Es gibt kaum eine KÖR, die durch ihre Organe nur öffentliche Gewalt ausübt. Mindestens dann wird sie fiskalisch tätig, wenn sie sich die für die Verwaltung erforderlichen Sachmittel auf dem freien Markt beschafft, sogenannte fiskalische Hilfsgeschäfte. In gleicher Weise werden abgenutzte Verwaltungsgüter auf Grund bürgerlich-rechtlicher Verträge abgestoßen, etwa bei der Verschrottung ehemaliger Wehrmachtsbunker⁴⁷⁾. Zu Recht hat auch der Reichsfinanzhof Verkäufe von Altpapier und Vordrucken durch eine staatliche Forstverwaltung als gewerbliche Tätigkeit beurteilt⁴⁸⁾.

Häufig werden in Ausübung öffentlicher Gewalt durch technische Verwaltungen Stoffe als Nebenprodukte gewonnen, an denen die Verwaltungen kein Interesse haben. Sie werden auf dem freien Markt verkauft. Die KÖR treten hier rechtlich in gleicher Weise wie private Händler auf. Fiskalisch waren daher die Verkäufe von Weiden, Sand und Kies, die bei Stromregulierungsarbeiten gewonnen wurden und die Verkäufe von Klärschlamm, Methangas und Phenolen, die bei der Abwasserreinigung anfielen. Der Reichsfinanzhof hat in diesen Fällen gewerbliche Tätigkeit angenommen⁴⁹⁾.

47) BGH-U. 14.10.1955, Bd. 18, 253

48) RFH-U. 27.4.1923 VA 84/23, Bd. 12, 130

49) RFH-U. 24.11.1921 VA 119/21, Bd. 7, 275
RFH-U. 9.2.1940 V 293/38, RStBl. 40, 575

2. Bei der Verwaltung öffentlichen Vermögens

Die KÖR sind wie Private Vermögensträger. Sie besitzen Geldmittel, Grundstücke, Gebäude, Maschinen, Forsten und Güter. Wenn dieses Vermögen für die Erfüllung öffentlicher Aufgaben nicht eingesetzt wird, verwerten es die KÖR in der Regel wie Private gewinnbringend auf dem freien Markt. Gelder werden angelegt oder verliehen, Gebäude und Grundstücke verpachtet. Ihre Rechtsgeschäfte unterliegen den für jedermann im Wirtschaftsverkehr geltenden Rechtsnormen. Zutreffend hat der Reichsfinanzhof daher in der Verpachtung eines Ratskellers durch eine Gemeinde und in der Verpachtung einer Jagd durch eine Jagdgenossenschaft gewerbliche Tätigkeit gesehen⁵⁰⁾.

3. Bei der Beteiligung am allgemeinen Wirtschaftsverkehr

Neben dem fiskalischen Verwaltungshandeln, das mit der Ausübung öffentlicher Gewalt zusammenhängt oder mit dem spezifische Verwaltungszwecke verfolgt werden, gibt es fiskalische Tätigkeiten, mit denen sich die KÖR am allgemeinen Wirtschaftsverkehr beteiligen. Dabei nehmen die KÖR am freien Wettbewerb teil, als Hersteller und Händler, als Anbieter von Waren und Leistungen. Wie bereits dargelegt, läßt sich dieser als Erwerbswirtschaft bezeichnete Bereich staatlicher Tätigkeit im Einzelnen nur schwer abgrenzen. Die wettbewerbliche Beteiligung am allgemeinen Wirtschaftsverkehr schließt

50) RFH-U. 7.5.1926 VA 288/26, RSTBl. 26, 227
RFH-U. 12.2.1926 VA 57/26 Bd, 18/201

nicht aus, daß spezifische Verwaltungszwecke verfolgt werden oder daß die KÖR sich des öffentlichen Rechts bedienen. Darüber hinaus stehen auch nichtwirtschaftliche Einrichtungen der KÖR im Wettbewerb mit Privatunternehmern. Beim wirtschaftlichen Wettbewerb, wenn sich die KÖR als Unternehmer neben anderen betätigen, ist aber für den Regelfall davon auszugehen, daß auch das gleiche allgemeine bürgerliche Recht angewandt wird. Damit stimmt die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes überein. Gewerblich wurden beispielsweise tätig: die ehemalige Preußisch-Süddeutsche Klassenlotterie⁵¹⁾, ein Wasserverband bei der Verpachtung von Wasserkraftwerken⁵²⁾, ein staatliches Gestüt⁵³⁾, ein städtisches Leihamt⁵⁴⁾, eine gemeindliche Holzzerkleinerungsanlage⁵⁵⁾, eine Notschusterei⁵⁶⁾ und ein Kahnbetrieb auf städtischen Gewässern⁵⁷⁾.

51) RFH-U. 20.5.1932 VA 569/31, RStBl. 33, 274

52) RFH-U. 29.5.1942 V 39/41, RStBl. 42, 886

53) RFH-U. 17.4.1928 VA 17/28, RStBl. 28, 206

54) RFH-U. 3.6.1939 VI a 5/36, RStBl. 39, 1186
RFH-U. 26.4.1940 V 121/39, Bd. 48, 277

55) RFH-U. 20.5.1938 V 295/37, Bd. 42, 65

56) RFH-U. 2.10.1942 V 89/42, Bd. 52, 184

57) RFH-U. 26.9.1931 VA 174/31, RStBl. 32, 370

III. Fälle der Wahlfreiheit der Körperschaften öffentlichen Rechts zwischen der Ausübung öffentlicher Gewalt und fiskalischer Tätigkeit

1. Versorgungsbetriebe

Der Reichsfinanzhof hat die Lieferung von Trink- und Brauchwasser durch einen Wasserverband als gewerbliche Tätigkeit beurteilt, da sich auch jeder private Unternehmer Wasser beschaffen könne⁵⁸⁾. Diese Auffassung des Reichsfinanzhofes entspricht der grundsätzlichen Steuerpflicht der gemeindlichen Versorgungsbetriebe. Die Körperschaft- und Umsatzsteuerpflicht der Versorgungsbetriebe war allerdings von Anfang an umstritten. Die Befreiung der Gas-, Wasser- und Elektrizitätswerke erfolgt jedoch nicht deswegen, weil man bei ihnen Ausübung öffentlicher Gewalt angenommen hatte. Maßgeblich waren sozialpolitische Erwägungen. Seit 1934 entfiel die Befreiung von der Körperschaftsteuer; die Betriebe waren nunmehr als gewerbliche Betriebe körperschaftsteuerpflichtig. Umsatzsteuerrechtlich blieb es bei der Steuerfreiheit. Aus dem Gesetzeswortlaut ergab sich aber, daß die Umsätze an sich steuerpflichtig waren. Mit dem neuen UStG sind auch die Befreiungen der Versorgungsbetriebe entfallen.

Die Rechtsverhältnisse der Versorgungsbetriebe lassen sich nicht einheitlich dem Bereich der Ausübung öffentlicher Gewalt oder der fiskalischen Tätigkeit zuordnen. Die Tatsache, daß die Versorgungsbetriebe im Dienste der Daseinsvorsorge stehen, erlaubt nicht den

58) RFH-U. 30.1.1942 V 78/41, Bd. 51, 297

Schluß, daß sie öffentliche Gewalt ausüben. Den KÖR ist es freigestellt, wie sie die Rechtsform der Leistungsverhältnisse ihrer öffentlichen Anstalten regeln⁵⁹⁾. Anders ist es nur dann, wenn ein Benutzungs- zwang oder ein ähnliches Gewaltverhältnis begründet wird. Fehlt eine derartige eindeutige Entscheidung, muß die gesamte Gestaltung des Leistungsverhältnisses gewürdigt werden.

2. Krankenhäuser

Nach dem Gutachten des Großen Senats vom 2.7.1938⁶⁰⁾ ist die Krankenpflege einer Universitätsklinik gewerbliche Tätigkeit. Bei der Heilung und Pflege stünden die Universitätskliniken im Wettbewerb mit privaten und gemeindlichen Krankenhäusern, so daß der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung durchgreifen müsse. Die Steuerpflicht gemeindlicher Krankenhäuser hatte der Reichsfinanzhof schon durch Urteil vom 13.12.1935 bejaht⁶¹⁾.

Die öffentlichen Krankenhäuser werden grundsätzlich fiskalisch tätig. Die Behandlungsverträge sind Dienstverträge wie die mit privaten Krankenhäusern. Auch

59) RG-U. 6.10.1939, Bd. 161, 341
BGH-U. 26.3.1953, Bd. 9, 145
BGH-U. 25.5.1954, NJW 54, 1323
BGH-U. 30.11.1959, BB 60, 420
OVG Münster, Der Städtetag 57, 122
W. Jellinek, VerwRecht, S. 24; Surén, KAG,
Anm. 6 zu § 4 KAG; Wolff, Bd. II, § 99 V;
Schneider, NJW 62, 705, 706;
Püttner, Energieversorgung, S. 138
Rüfner, Formen, S. 349

60) GrS D 5/38, RStBl. 38, 743, ebenso schon
RFH-G. 9.7.1937 VD 1/37, RStBl. 37, 1306

61) VA 551/35, Bd. 38, 333

wenn es sich um eine Universitätsklinik handelt, sind die Rechtsbeziehungen zu den Patienten deshalb nicht öffentlich-rechtlich⁶²⁾. Unerheblich ist, daß der Betrieb der Krankenhäuser gemeinnützig ist. Auch im erwerbswirtschaftlich-fiskalischen Bereich gibt es gemeinnützige Betriebe⁶³⁾, und steuerrechtlich können mit Gewinnabsicht unterhaltene Betriebe unter den Voraussetzungen der Gemeinnützigkeits-VO⁶⁴⁾ als gemeinnützig anerkannt werden. Umsatzsteuerrechtlich wurde stets zwischen der Ausübung öffentlicher Gewalt und gemeinnütziger Tätigkeit unterschieden. Bis zum UStG 1934 waren gemeinnützige Betriebe unter besonderen Voraussetzungen von der Steuer befreit⁶⁵⁾. Seitdem gibt es nur noch einzelne Befreiungen (z.B. der öffentlichen Krankenhäuser seit dem ÄndG vom 28.6.1951)⁶⁶⁾. Gerade auch aus diesem Grunde hielt der Reichsfinanzhof die Krankenhäuser für steuerpflichtig, weil wie der Große Senat feststellte, die Steuerfreiheit der gemeinnützigen Betriebe mit dem Wesen der Umsatzsteuer als allgemeiner Verbrauchssteuer unvereinbar und deshalb beseitigt worden war. Aber auch schon früher hatte der Reichsfinanzhof entschieden, daß eine Tätigkeit nicht deshalb Ausübung öffentlicher Gewalt sei, weil sie unter Gewinnverzicht gemeinnützig aus-

62) BGH-U. 26.3.1953, Bd. 9, 145, 149

63) Bettermann, Festschrift E. Hirsch, S. 1, 17;
Rüfner, S. 148

64) vom 24.12.1953, BGBl. I, S. 1592

65) § 3 Ziff. 2 UStG 1918 und 1919
§ 3 Ziff. 3 UStG 1926

66) BGBl. I, S. 402

geübt werde⁶⁷⁾. Andererseits entfiel nach seiner Auffassung nicht die Ausübung öffentlicher Gewalt, wenn eine Tätigkeit mit Gewinnabsicht verfolgt wurde⁶⁸⁾.

Die Rechtsverhältnisse zwischen Krankenhäusern und Patienten sind in der Regel bürgerlich-rechtlich; sie können durch die KÖR aber auch öffentlich-rechtlich gestaltet werden. Öffentlich-rechtliche Rechtsverhältnisse bestehen zu den Patienten beispielsweise bei Einweisung durch einen Träger der Sozialhilfe⁶⁹⁾ oder bei Einweisung von Geisteskranken, süchtigen und seuchenkranken Personen in geschlossene Anstalten oder Abteilungen. Deshalb ist die Entscheidung des RFH vom 31.10.1940⁷⁰⁾ richtig, wonach eine Landesheilanstalt öffentliche Gewalt ausübt, wenn sie Personen behandelt, die durch die Justiz eingewiesen sind.

3. Museen, zoologische und botanische Gärten

Einkünfte aus der Unterhaltung von zoologischen und botanischen Gärten hat der Bundesfinanzhof als Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit zur Umsatzsteuer herangezogen⁷¹⁾, der Reichsfinanzhof entschied im gleichen Sinne für Eintrittsgelder der Museen⁷²⁾.

67) RFH-U. 24.7.1931 VA 350/30, Bd. 29, 132
RFH-U. 7.8.1931 VA 794/30, RStBl. 32, 367;
ebenso BFH-U. 18.9.1952 V 3/51, U, BStBl. III 52,
293

68) RFH-U. 6.11.1931 VA 623/31, Bd. 30, 37

69) BGH-U. 13.12.1951, Bd. 4, 138

70) V 543/38, Bd. 49, 253
Vgl. auch Abschnitt 2, B 4., Fußn. 61

71) BFH-U. 13.4.1961 V 287/58 HFR 62, 64

72) RFH-U. 23.4.1937 VA 409/36, RStBl. 37, 1306

Nach § 4 Ziff. 20a UStG sind die Umsätze jetzt steuerbefreit. Im wesentlichen stellen die Entscheidungen darauf ab, daß derartige Tätigkeiten auch von Privaten ausgeübt werden. Auf die Prüfung der Rechtsform des Leistungsverhältnisses im Einzelfall ging die Rechtsprechung nicht ein. Das wäre aber notwendig gewesen, da den Gemeinden ein Wahlrecht zusteht, wie sie das Leistungsverhältnis gestalten wollen.

4. Vergabe von Marktstandplätzen

In ständiger Rechtsprechung haben Reichsfinanzhof und Bundesfinanzhof entschieden, daß die Vergabe von Marktstandplätzen durch die Gemeinden gewerbliche Tätigkeit ist⁷³⁾. Begründet wurde diese Auffassung mit dem Hinweis auf den Wettbewerb der gemeindlichen Märkte mit den Privatmärkten. Grundsätzlich können die Gemeinden wählen, ob sie die nach § 68 Abs. 1 GewO zulässigen Gebühren als privatrechtliche Vergütung oder öffentlich-rechtliche Benutzungsgebühr fordern⁷⁴⁾. Bei den vom Reichsfinanzhof entschiedenen Fällen läßt sich nicht feststellen, welcher Art die Entgelte waren; der Bundesfinanzhof bezeichnet es dagegen ausdrücklich als unerheblich, daß es sich bei den Standgeldern um öffentlich-rechtliche Gebühren handelte.

73) RFH-U. 22.11.1938 I 305/38 RStBl. 39, 477
RFH-U. 8.11.1940 V 174/39, Bd. 49, 310
RFH-U. 20.1.1942 I 77/41, Bd. 51, 166
BFH-U. 26.2.1957 I 327/56 U, Bd. 64, 391
BFH-U. 7.4.1960 V 143/58 U, BStBl. III 60, 261

74) Fuhr, Anm. 1 zu § 68 GewO; Landmann-Rohmer, Anm. 8, 12 zu § 68 GewO.

IV. Fälle der Tätigkeit von Privatpersonen
in Erfüllung öffentlicher Aufgaben

1. Der Rechtsprechungsgrundsatz:
Ausübung öffentlicher Gewalt nur
durch Körperschaften öffentlichen
Rechts

Nach der Rechtsprechung des Reichs- und Bundesfinanzhofes bedeutet Ausübung öffentlicher Gewalt die Erfüllung öffentlicher Aufgaben. Die KÖR bedienen sich häufig der Hilfe von Privatpersonen, um öffentliche Aufgaben zu erfüllen. Folgerichtig hätte die Rechtsprechung in derartigen Fällen Ausübung öffentlicher Gewalt annehmen müssen. Sie hat es aber stets mit der Begründung abgelehnt, daß die Unternehmer im Verhältnis zur KÖR selbständig seien.

Damit werden zwei Fragen nicht auseinandergehalten: die der Selbständigkeit und die der gewerblichen Tätigkeit. Beides sind verschiedene vom Gesetzgeber geforderte Merkmale. Nur die älteren Entscheidungen des Reichsfinanzhofes⁷⁵⁾ und Popitz⁷⁶⁾ prüfen diese Merkmale getrennt. Die Begründungen der Rechtsprechung werden auch durch die stets wiederholte Feststellung nicht richtig, nur KÖR könnten Träger öffentlicher Gewalt sein. Denn gerade das ist zu beweisen. Bei den Notaren und den Dampfkesselvereinen⁷⁷⁾ hatte der Reichsfinanzhof früher selbst in Übereinstimmung mit dem allgemeinen Verwaltungsrecht die Möglichkeit einer Ausübung öffentlicher Gewalt durch Privatpersonen aner-

75) RFH-U. 28.4.1920 II A 117/20, Bd. 2, 313
RFH-U. 12.5.1920 II A 94/20, Bd. 2, 339

76) Popitz, 3., B II. 3. und B V. 7. zu § 1 Nr. 1
UStG

77) zu letzterem: RFH-U. 23.3.1923 VA 7/23, Bd. 12, 53
RFH-U. 12.2.1934 VA 670/32 StW 34, 575

kannt. Zudem widerspricht die Beschränkung dem Grundsatz des Umsatzsteuerrechts, daß es nur sachliche, keine persönlichen Befreiungen geben darf⁷⁸⁾.

Diese Bedenken bestanden auch gegenüber den Bestimmungen des § 19 der UStDB 1938 (Inhaltlich erstmals in § 3 UStDB 1934). Danach erfolgte grundsätzlich Ausübung öffentlicher Gewalt nur durch KÖR. Ausgenommen waren die in § 19 Abs. 2 genannten Betriebe, die in der Form privatrechtlicher Gesellschaften geführt wurden, wenn die Anteile ausschließlich KÖR gehörten, und die Erträge ausschließlich diesen KÖR zufließen. In allen anderen Fällen war der Unternehmer trotz der gleichen Tätigkeit steuerpflichtig. Sieveking hielt die Vorschrift für rechtswidrig, da sie den Begriff der Ausübung öffentlicher Gewalt nicht bestimme, sondern verändere⁷⁹⁾.

Nach allgemeinem Verwaltungsrecht ist es nicht richtig, daß nur KÖR Träger öffentlicher Gewalt sein könnten: Auch Privatpersonen, sogenannten Beliehenen, kann die Staatsgewalt zur Ausübung im eigenen Namen übertragen werden⁸⁰⁾. Diese Beliehenen werden öffentlich-rechtlich zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben tätig. Derartige Beliehene können auch juristische Personen bürgerlichen Rechts sein⁸¹⁾. Ihre Rechtsbeziehungen sind nicht notwendig privatrechtlich⁸²⁾. Andererseits gibt es

78) Koch StW 39, Sp. 628, 658. Zu diesem Grundsatz: RFH-U. 29.2.1924 VA 399/23, Bd. 13, 221, 223

79) DB 60, 1318; a.A. hess. FGH DStZtg B 59, 244, 245

80) O. Mayer, 3., Bd. II, § 49; W. Jellinek, Verw. Recht, S. 526; Wolff, Bd. II, § 104; Bettermann, HGBl. III/2, S. 777, 793; Huber, DVBl. 52, 456; Badura, Verw.Monopol, S. 250; BVerfG-Beschl. 8.6.1960, Bd. 11, 192, 203

81) Vgl. dazu Wolff, Bd. II, § 104 I

82) So aber Rübner, Formen, S. 352; Reuss, Wirtschaftsverwaltung, S. 255, 280 ff.

Privatpersonen, denen Aufgaben der öffentlichen Verwaltung übertragen werden, nicht aber öffentliche Gewalt. Ob das eine oder andere, Ausübung öffentlicher Gewalt oder fiskalische Tätigkeit, vorliegt, ist im Einzelfall zu entscheiden. Dabei ist der Begriff der fiskalischen Tätigkeit in Hinblick auf Privatpersonen nur im übertragenen Sinn zu verstehen.

Im folgenden wird die Frage an einzelnen Beispielfällen untersucht.

2. Rechtsprechungsbeispiele

a) die Pächter von Verkehrsabgaben

Der Reichsfinanzhof hatte die Pächter staatlicher Verkehrsabgaben (bei Brücken- und Fährgeldern) zur Umsatzsteuer herangezogen⁸³⁾. Die Entscheidungen führen aus, die Pächter, Gemeinden oder Private, seien gegenüber den Brückenbenutzern Vertreter des Staates, so daß kein steuerlicher Umsatz zwischen Pächter und Brückenbenutzer vorliege. Gegenüber dem Staat würden die Pächter als selbständige Gewerbetreibende privatwirtschaftlich tätig, indem sie an ihn Dienste gegen Entgelt leisteten. Bei dem Unternehmen "Deutsche Reichsbahn", durch VO vom 12.2.1924⁸⁴⁾ juristische Person bürgerlichen Rechts, nahm der Reichsfinanzhof dagegen bei den Einnahmen aus Brückengeldern Ausübung öffentlicher Gewalt an⁸⁵⁾. Der Reichsfinanzhof berief sich darauf, die Gesellschaft habe einen stark öffentlich-rechtlichen Einschlag und sei Rechtsnachfolgerin der öffentlichen Verwaltung. Die Deutsche Reichsbahn

83) RFH-U. 25.5.1927 VA 180/27, RStBl. 27, 192
RFH-U. 4.11.1932 VA 81/32, Bd. 32, 78

84) RGBL. I, S. 57

85) RFH-U. 6.2.1931 VA 9/30 StW 31, 593

war aber Privatperson und hatte das Recht zur Erhebung der Verkehrsabgaben ebenso gepachtet wie die Pächter in den anderen Fällen. Hier wie dort handelte es sich um Ausübung öffentlicher Gewalt durch Beliehene.

Rechtsgrundlage für die Erhebung der Verkehrsabgaben (Chaussee-, Wege-, Brücken-, Fährgelder u.s.w.) waren die §§ 88 ff. 15 II ALR. Nach § 88 war das Recht, von denjenigen, die sich der Häfen, Ströme, Wege, Brücken und Fähren bedienen, eine Abgabe zu fordern, eine Zollgerechtigkeit. Sie durfte nach § 90 niemand erheben, dem nicht dazu das Recht vom Staat verliehen worden war. Auch die Gemeinden bedurften der öffentlich-rechtlichen Verleihung durch die Staatsbehörde. Die Abgabe selbst war öffentlich-rechtliche Gebühr⁸⁶⁾. Daran änderte sich nichts, wenn die Pächter Privatpersonen waren⁸⁷⁾. Das ALR unterschied nicht danach, ob das Abgaberecht einer KÖR oder einer Privatperson verliehen wurde. Die Abgaben wurden nicht auf Grund privatrechtlichen Vertrages geschuldet, sondern mit der Tatsache der Benutzung. Die Pächter machten öffentlich-rechtliche Befugnisse im eigenen Namen geltend. Das pr OVG stellte deshalb fest, daß die einer Dampfergenossenschaft deutscher Binnenschiffer eGmbH geschuldeten Hafengebühren öffentlich-rechtliche Abgaben waren, unabhängig von der Person des Heheberechtigten⁸⁸⁾. Nicht richtig ist die Auffassung des Reichsfinanzhofes, daß die Pächter lediglich Vertreter des Staates waren. Sie erhoben die Abgabe im eigenen Namen für eigene Rechnung. An den Staat zahlte der Pächter nur eine

86) OVG, 81, 133; 88, 110; 103, 23; O. Mayer, 3. Bd., II, § 37 IV 1; Surén, Anm. 6 zu § 5 KAG

87) RG-U. 22.1.1891 PrVerwBl. 12, 328

88) Bd. 103, 23

Pachtsumme. Die Gegenleistung für die Abgabe lag in der Erlaubnis des Pächters, den Weg zu benutzen. Die Erlaubnis wurde nach § 97 15 II ALR erst nach Zahlung der Gebühr erteilt.

b) die Fleischbeschauer

Die Einnahmen der Tierärzte aus der Schlachtvieh- und Fleischschau einschließlich der Trichinenschau unterliegen der Umsatzsteuer⁸⁹⁾. Nach Auffassung der Rechtsprechung handelt es sich um gewerbliche Tätigkeit, da der Tierarzt durch seine Bestellung nicht seine unternehmerische Selbständigkeit verliere, wenn er nicht zugleich förmlich in das Beamtenverhältnis berufen werde. Überlasse der Staat öffentlich-rechtliche Befugnisse selbständigen Berufen zur privatwirtschaftlichen Ausnutzung, dann sehe die Verkehrsauffassung darin eine gewerbliche Tätigkeit.

Die Fleischschau ist aber nach allgemeinem Verwaltungsrecht Ausübung öffentlicher Gewalt ohne Rücksicht darauf, daß die Tierärzte mit der Fleischschau Einnahmen erzielen wollen. Die Verkehrsauffassung ist unerheblich.

Schlachtvieh muß vor und nach der Schlachtung amtlich untersucht werden (§ 1 Abs. 1 FleischschauG)⁹⁰⁾.

Sowohl die Schlachtung als auch der anschließende Verbrauch des Fleisches muß vom Beschauer genehmigt wer-

89) RFH-U. 27.4.1928 VA 621/27, Bd. 23, 189
RFH-U. 21.4.1932 VA 399/31, RStBl. 32, 809
RFH-U. 17.5.1935 VA 369/34 RStBl. 35, 1115
RFH-U. 4.6.1937 VA 493/36, Bd. 41, 315
BFH-U. 26.11.1959 V 277/56, BStBl. III 60, 39

90) vom 3.6.1900 in der Fassung vom 29.10.1940,
RGBl. I, S. 1463

den (§§ 5, 6 des Gesetzes). Ergibt die Untersuchung nach der Schlachtung, daß das Fleisch zum Genuß für Menschen untauglich oder nur bedingt tauglich ist, so hat der Beschauer das Fleisch vorläufig zu beschlagnahmen (§§ 7, 8 des Gesetzes). Das Eigentum des Tierbesitzers ist daher im öffentlichen Interesse eingeschränkt und den gesetzlich normierten Entscheidungen eines amtlichen Organs unterworfen. Die zuständigen Behörden können für die einzelnen Beschaubezirke Beschauer bestellen oder Beschauämter einrichten (§ 5 der DVO vom 1.11.1940⁸¹⁾). Im Verhältnis zum Tierbesitzer macht das keinen Unterschied. Die Beschauer üben öffentlich-rechtliche Befugnisse aus, auch wenn sie beamtenrechtlich keine Beamte sind. Das stellt § 7 der DVO ausdrücklich fest. Zu Recht haben BVerwG und BGH die Rechtslage des selbständigen Fleischbeschauers als öffentlich-rechtlich angesehen, sowohl im Verhältnis zur Anstellungskörperschaft als auch im Verhältnis zu den Tierbesitzern⁹²⁾.

c) die Notare

Die Rechtsprechung zur Steuerpflicht der Notare ist nicht einheitlich. Bis 1942 war die Beurkundung und Beglaubigung nach der Rechtsprechung Ausübung öffentlicher Gewalt, die beratende rechtbetreuende Tätigkeit dagegen gewerblich⁹³⁾. Das entsprach auch der Auffassung des Ordnungsgebers. Nach § 54 UStDB 1926 waren

91) RMinBl. 1940, S. 289

92) BGH-U. 29.11.1956, Bd. 22, 246
BVerwG-U. 13.6.1960, DVBl. 61, 86

93) RFH-U. 20.11.1931 VA 513/31, RStBl. 32, 798
RFH-U. 11.7.1941, RStBl. 41, 847

als Ausübung öffentlicher Gewalt die Entgelte für Beurkundungen, Beglaubigungen, Hinterlegungen u.s.w. steuerfrei; steuerpflichtig waren die Entgelte für Rat und Auskunft, Gutachten, Urkundenentwürfe u.s.w.

§ 80 der UStDB 1934 führte die Bestimmung fort, wurde aber durch die UStDB 1938⁹⁴⁾ gestrichen. Trotzdem hielt die Rechtsprechung an ihrer Auffassung fest. Erst auf Grund des Gutachtens des Großen Senats vom 24.10.1942⁹⁵⁾ wurden die gesamten Einnahmen der Notare als umsatzsteuerpflichtig angesehen. Das Gutachten stützt sich auf die RNotO vom 13.2.1937⁹⁶⁾, nach der die Notare Träger eines öffentlichen Amtes waren, aber nicht dem öffentlichen Dienst angehörten. Aus der Selbständigkeit leitete der Reichsfinanzhof die Steuerpflicht ab: bediene sich die KÖR zur Erfüllung ihrer hoheitlichen Aufgaben eines selbständigen Unternehmers, so sei dieser steuerpflichtig. Ausnahmen machte der Reichsfinanzhof für die Beamten- und Behördennotariate, für die daher die alte Rechtsprechung weiterhin galt. Diese Grundsätze hat der Bundesfinanzhof übernommen⁹⁷⁾. Die Berufung des Reichsfinanzhofes auf die RNotO war schon deshalb nicht richtig, weil es auch vor ihrem Inkrafttreten freiberufliche Notariate gegeben hatte. Darüber hinaus schließt die Selbständigkeit der Notare wie bei den Fleischbeschauern die Möglichkeit der Ausübung öffentlicher Gewalt nicht aus. Die Notare sind auch nach § 1 der BNotO⁹⁸⁾ Träger

94) vom 23.12.1938, RGrBl. I, S. 1935

95) GrS D 4/42, Bd. 52, 205

96) RGrBl. I S. 191

97) BFH-U. 20.2.1953 V 57/51 U, BStBl. III 53, 123

98) vom 24.2.1961, BGrBl. I, S. 98.

eines öffentlichen Amtes. Ihnen sind Funktionen aus dem Bereich der vorsorgenden Rechtspflege übertragen (§§ 22 ff. RNotO; §§ 20 ff. BNotO). Es ist anerkannt, daß sie insoweit öffentlich-rechtliche Befugnisse ausüben und deshalb mit öffentlicher Gewalt Beliehene sind⁹⁹⁾.

d) Konkurs- und Zwangsverwalter

Nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes sind Konkurs- und Zwangsverwalter selbständig und gewerblich tätig¹⁰⁰⁾. Konkurs- und Zwangsverwalter werden durch öffentlich-rechtlichen Akt bestellt. Sie sind aber nicht als Organ der Rechtspflege im öffentlichen Interesse tätig; sie haften nicht dem Staat, sondern den privaten Beteiligten; sie haben keine hoheitsrechtlichen Befugnisse. Die Durchführung des Verfahrens ist bewußt nicht in die Hände einer staatlichen Behörde gelegt, um eine Abwicklung unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu ermöglichen. Alle Rechtsgeschäfte, die die Verwalter vornehmen, beruhen auf bürgerlichem Recht¹⁰¹⁾. Ihre Rechtsmacht unterscheidet sich nicht von der bürgerlichen Rechtsmacht des Vormunds¹⁰²⁾.

99) BVerfG-Beschl. 8.6.1960, Bd. 11, 192, 202, 203; BVerwG-U. 28.9.1961, DNotZtg 62, 149, 155; Wolff, II, S§ 94 I b

100) RFH-U. 28.4.1920 II A 117/20, Bd. 2, 313
RFH-U. 18.3.1921 II A 424/20, RStBl. 21, 222
RFH-U. 12.6.1928 VA 254/28, RStBl. 28, 273

101) OLG Kassel JW 36, 2356
KG OLG 16, 344

102) Zum Vormund: BGH-U. 30.3.1955, Bd. 4, 108

e) Trümmerverwertungsgesellschaft

Eine von einer Stadtgemeinde gegründete und als gemeinnützig anerkannte GmbH plante und überwachte Schutträumungsarbeiten. Die gewonnenen Materialien verkaufte sie selbst. Der Bundesfinanzhof nahm gewerbliche Tätigkeit an, da der Träger öffentlicher Gewalt nicht selbst tätig werde¹⁰³⁾. Wenn es auch nicht richtig ist, daß nur KÖR Träger öffentlicher Gewalt sind, so waren doch der GmbH zwar Verwaltungsaufgaben, aber keine öffentlichen Befugnisse übertragen worden. Die Möglichkeit zur Planung und Überwachung ergab sich aus der tatsächlichen Monopolstellung bei der Auftragsvergabe. Ihre Verkäufe von Trümmerschutt waren bürgerlich-rechtliche Kaufverträge. Daran hätte sich auch nichts geändert, wenn die Gemeinden den Verkauf selbst übernommen hätten.

103) BFH-U. 18.9.1952 V 3/51 U, BStBl. 52, 293

F. Die Einschränkung des Begriffs der
Ausübung öffentlicher Gewalt im Um-
satzsteuerrecht

1. Keine Ausübung öffentlicher Gewalt
bei Wettbewerb mit Privatunterneh-
mern

a) Die Ablehnung einheitlicher Ab-
grenzungsmerkmale durch Rechtsprechung
und Schrifttum

Während der Reichsfinanzhof in seiner ersten Recht-
sprechung den Begriff der Ausübung öffentlicher Ge-
walt im Sinne des allgemeinen Verwaltungsrechts über-
nommen hatte, ging er später davon aus, daß der Be-
griff der Ausübung öffentlicher Gewalt nach den beson-
deren Erfordernissen des Umsatzsteuerrechts zu be-
stimmen sei¹⁾. Lediglich das Gutachten des großen Se-
nats begründet diese Feststellung mit dem Hinweis,
daß es nach allgemeinen staatsrechtlichen Grundsätzen
kaum möglich sei, die Ausübung öffentlicher Gewalt
gegenüber der bloß gemeinnützigen Tätigkeit zu unter-
scheiden. Die Grenzen zwischen der Ausübung öffent-
licher Gewalt und der Gemeinnützigkeit sind aber auch
steuerrechtlich flüssig, da die Ausübung öffentlicher
Gewalt immer gemeinnützig ist.

Nach Auffassung des Bundesfinanzhofes muß die Begriffs-
auslegung eigenen Regeln des Umsatzsteuerrechts fol-
gen²⁾. Dabei komme es auf den wirtschaftlichen Inhalt,

1) RFH-G. 8.7.1925 VD 2/25, Bd. 17, 73
RFH-G 2.7.1938 GrS D 5/38, RStBl. 38, 743

2) BFH-U. 27.7.1951 II 89/51 U, BStBl. 51, 165
BFH-U. 7.4.1960 V 143/58 U, BStBl. III 60, 261

nicht auf die äußere Form an; denn andernfalls habe es die KÖR in der Hand, jede ihrem Inhalt nach gewerbliche Tätigkeit allein auf Grund der Rechtsform mit einem Wettbewerbsvorteil zu betreiben. Der Bundesfinanzhof beruft sich damit auf den tragenden Gedanken der Besteuerung der KÖR: die steuerliche Wettbewerbsgleichheit. Aus diesem Grundsatz folgt aber nicht zwingend, daß die Abgrenzung des Allgemeinen Verwaltungsrechts unbrauchbar ist. Bei der fiskalischen Tätigkeit der KÖR hat die Rechtsprechung im Ergebnis zutreffend immer gewerbliche Tätigkeit im Sinne des Umsatzsteuerrechts angenommen. Die bürgerliche Rechtsform ist die Rechtsform des allgemeinen Wirtschaftsverkehrs. Der Staat stellt sich neben die privaten Unternehmer. Aus der Entscheidung für die bürgerliche Rechtsform folgt, daß der Staat grundsätzlich keine Vorrechte beansprucht und in gleicher Weise wie Privatunternehmer der öffentlichen Gewalt, also auch der Steuergewalt unterworfen ist³⁾. Die Abgrenzung nach allgemeinem Verwaltungsrecht braucht nicht grundsätzlich aufgegeben zu werden; notwendig ist lediglich 1, den Bereich der Ausübung öffentlicher Gewalt steuerrechtlich einzuschränken⁴⁾.

Das Schrifttum behauptet die Selbständigkeit der umsatzsteuerrechtlichen Begriffsbildung, ohne sie näher zu begründen⁵⁾. Teilweise wird die Abgrenzung nach der Rechtsform befürwortet⁶⁾. Schneider will zwar

3) Vgl. 2. Abschnitt A 2. und C

4) Vgl. Bettermann, StRK, § 2 Abs. 3 UStG, R. 21, Anm. In einem neueren Urteil hat auch der BFH ohne weitere Begründung festgestellt, das Steuerrecht gebrauche den Begriff der Ausübung öffentlicher Gewalt in einem gegenüber dem allgemeinen Verwaltungsrecht eingeschränkten Sinn: BFH-Beschl. 17.4.1969 V B 53/68, BStBl. 69 II, 415

5) Hübschmann-Grabower, Anm. 40 zu § 2 UStG; Sölch-Tringeb, Anm. 61 zu § 2 UStG; Schettler, DStZtg, 37, 443

6) Paulick, StW 52, Sp. 679, 686; Fögen, S. 56 ff.

den Begriff der öffentlichen Gewalt ebenfalls vom allgemeinen Verwaltungsrecht her bestimmen, beschränkt sich dann aber auf die Frage, wann eine Erfüllung öffentlicher Aufgaben im Sinne der Rechtsprechung vorliegt⁷⁾.

b) Ausübung öffentlicher Gewalt und Wettbewerb

Als die Rechtsprechung ursprünglich den Begriff der Ausübung öffentlicher Gewalt im Sinne des allgemeinen Verwaltungsrechts übernahm - und auch später an einzelnen Begriffselementen festhielt -, hatte sie unterstellt, daß Ausübung öffentlicher Gewalt immer eine Tätigkeit ohne Wettbewerb sei.

In Wahrheit ist aber Wettbewerb auch dann möglich, wenn die KÖR Leistungen unter Ausübung öffentlicher Gewalt erbringen. Zutreffend hat Mestmäcker für das Wettbewerbsrecht darauf hingewiesen, daß die Wettbewerbsbeziehungen nicht zwischen der öffentlichen Hand und den Leistungsempfängern bestehen, sondern daß sie vom Leistungsverhältnis nur vermittelt werden⁸⁾. Verfehlt war es, wenn die Rechtsprechung deshalb eine selbständige Begriffsbildung für notwendig hielt. Die von ihr erarbeiteten Merkmale haben sich auch als unzureichend erwiesen. Waren die Entscheidungen im Ergebnis zutreffend, lag das daran, daß sie im wesentlichen auf den wirtschaftlichen Wettbewerb abstellten. Die Möglichkeit des öffentlich-rechtlichen Wettbewerbs nötigt aber lediglich zu einer Einschränkung des Begriffs der Ausübung öffentlicher Gewalt:

7) Rundfunkanstalten und Mehrwertsteuer, S. 26 ff.

8) NJW 69, 1, 2

Ausübung öffentlicher Gewalt im Sinne des Allgemeinen Staats- und Verwaltungsrechts liegt steuerrechtlich nicht vor, wenn die KÖR ihre Leistungen im Wettbewerb mit Privatunternehmern erbringen. Von hier aus rechtefertigt sich die Formel der Rechtsprechung, daß Ausübung öffentlicher Gewalt vorliegt, wenn eine Tätigkeit den KÖR "eigentümlich und vorbehalten" ist.

- c) Ausübung öffentlicher Gewalt nur
bei öffentlich-rechtlichem Vorbe-
halt

Ausübung öffentlicher Gewalt setzt voraus, daß eine Tätigkeit den KÖR als Verwaltungsmonopol vorbehalten ist. Der Vorbehalt muß auf öffentlich-rechtlichen Vorschriften beruhen; die KÖR müssen die rechtliche Macht haben, gleichartige Leistungen von Privatpersonen zu verdrängen oder weitgehend zurückzusetzen. Es genügt nicht der tatsächliche Ausschluß des Wettbewerbs, sei er auch durch privatrechtliche Verträge abgesichert.

In einem vom Reichsfinanzhof entschiedenen Fall hatte eine Gemeinde die Bürgersteige für Rechnung der Anlieger instandgesetzt und die erforderlichen Arbeiten an Unternehmer vergeben. Die Steine lieferte allein die Gemeinde gegen Entgelt aus eigenen Beständen. Zu Recht betonte der Reichsfinanzhof, daß die tatsächliche Monopolstellung der Gemeinde unerheblich sei⁹⁾. Das Schrifttum läßt es dagegen ausreichen, daß eine Tätigkeit nach den tatsächlichen Gegebenheiten überwiegend von einer KÖR ausgeübt wird¹⁰⁾. Wenn dann u.a. die

9) RFH-U. 7.8.1931 VA 794/30, RStBl. 32, 367

10) a.a.O., Fußn. 12; widersprüchlich Koch StW 39, Sp. 619 und Sp. 546

geschichtliche Entwicklung und die Verkehrsanschauung berücksichtigt werden sollen¹¹⁾, müßte jeder Entscheidung eine eingehende wirtschaftliche Untersuchung vorangehen. Der bei einer Veränderung der Verhältnisse jederzeit mögliche Wettbewerb würde durch die Steuerfreiheit der KÖR vollends ausgeschlossen werden. Zu fordern sind daher öffentlich-rechtliche Vorschriften durch oder auf Grund eines Gesetzes, die eine gleiche Tätigkeit privater Unternehmer ausschließen oder weitgehend zurücksetzen. Hauptfall derartiger Vorschriften ist der Benutzungszwang, von der Rechtsprechung als Annahmewang bezeichnet. Er kann enthalten sein in einem Verbot gegenüber Dritten, gleiche Leistungen anzubieten, und/oder in einem Gebot an die Abnehmer, das ihnen die Leistungen aufzwingt.

Ausübung öffentlicher Gewalt liegt nur vor, soweit die Befugnis der KÖR reicht. Eine gemeindliche Anstalt kann daher bei Benutzungszwang innerhalb des Gemeindegebiets öffentliche Gewalt ausüben, außerhalb des Gemeindegebietes aber mit denselben Leistungen gewerblich tätig werden.

Die Tätigkeit, mit der Leistungen ausgeführt werden, muß der KÖR überwiegend vorbehalten sein; d.h. von ihr überwiegend allein ausgeübt werden.

Nicht erforderlich ist, daß Privatpersonen mit ihrem Leistungsangebot gänzlich vom Markt verdrängt sind; ausreichend ist der bei weitem überwiegende Anteil der KÖR¹²⁾. Wollte man den völligen Ausschluß privater Unternehmertätigkeit fordern, würde Ausübung öffentlicher Ge-

11) So auch RFH-U. 27.4.1928 VA 833/27, Bd. 23, 224

12) RFH-U. 2.7.1938 GrS D 5/38, RStBl. 38, 743
RFH-U. 11.7.1941 V 12/41, RStBl. 47, 847
OFH-U. 10.9.1947 V 1/46, FR 48, 36
BFH-U. 20.2.1953 V 57/51, BStBl. 53 III, 123
BGH-U. 1.5.1965 V 131/62 U, BStBl. 65 III, 339
Hübschmann-Grabower, Anm. 42 zu § 2 UStG; Sölch-Ringleb, Anm. 61 zu § 2 UStG; Plückerbaum-Malitzky, Anm. 384 zu §§ 1-3 UStG

walt nur in seltenen Fällen möglich sein. Dann müßte auch das öffentliche Schulwesen gewerbliche Tätigkeit sein, obwohl hier unstreitig Ausübung öffentlicher Gewalt vorliegt¹³⁾.

2. Keine Ausübung öffentlicher Gewalt durch selbständige Privatpersonen

Öffentliche Gewalt kann nach allgemeinem Verwaltungsrecht auch durch selbständige Privatpersonen, die Beliehenen, ausgeübt werden. Die Rechtsprechung hat das, wie oben ausgeführt¹⁴⁾, für das Steuerrecht abgelehnt. Ihre Begründung, daß derartige Personen selbständig handelten, läuft aber auf einen Zirkelschluß hinaus; denn damit wird vorausgesetzt, daß nur KÖR Träger öffentlicher Gewalt sein können. Die eigentlichen steuerlichen Gründe kommen nur selten zum Ausdruck. Die beliehenen Unternehmer sind nach Meinung des Reichsfinanzhofes monopolartig ausgestattet, üben ihren Beruf aber im eigenen wirtschaftlichen Interesse aus und nehmen damit wie jeder andere Beruf am Erwerbsleben teil. Dem Grundgedanken der Umsatzsteuer, jeden Umsatz im Wirtschaftsleben zu erfassen, widerstrebe es aber, derartige Berufe steuerlich günstiger zu stellen als Berufe und Gewerbe, die dem freien Wettbewerb unterworfen sind¹⁵⁾.

Die Einschränkung der Ausübung öffentlicher Gewalt auf die KÖR ist daher nicht begrifflich notwendig, sondern ergibt sich aus dem Grundsatz der steuerlichen

13) RFH-U. 18.12.1931 VA 849/31, RStBl. 32, 802

14) 2. Abschnitt E. IV.

15) RFH-U. 11.2.1932 VA 493/31, Bd. 30, 209
RFH-U. 21.4.1932 VA 339/31, RStBl. 32, 809

Wettbewerbsgleichheit. Ihm entspricht die Steuerpflicht des Beliehenen. Nur bei KÖR kann sich die Frage stellen, ob es sinnvoll ist, ihre Finanzquellen zugunsten anderer KÖR zu besteuern und ob nicht bei bestimmten Tätigkeiten eine Steuerpflicht entfallen muß. Die Beliehenen üben zwar öffentliche Gewalt aus; es handelt sich aber gleichwohl um Berufe des Wirtschaftslebens, aus denen Privatpersonen wirtschaftlichen Gewinn erzielen. Sie unterscheiden sich wirtschaftlich nicht von der Tätigkeit der Privatpersonen, denen Aufgaben der öffentlichen Verwaltung zur Erfüllung im eigenen Namen, aber keine öffentliche Gewalt übertragen wird. In beiden Fällen folgt die Steuerpflicht aus dem Ziel der Umsatzsteuer, jeden Umsatz im Wirtschaftsverkehr steuerlich zu belasten. Ausübung öffentlicher Gewalt durch Privatpersonen im eigenen Namen ist daher umsatzsteuerrechtlich nicht möglich. Unerheblich ist, ob an einer juristischen Person bürgerlichen Rechts ausschließlich KÖR beteiligt sind. Körperschaft- und umsatzsteuerrechtlich macht diese Tatsache einen Betrieb nicht zum Betrieb von KÖR. Eine Organschaft aber scheidet aus, weil bei Ausübung öffentlicher Gewalt die KÖR in diesem Bereich nicht Unternehmer sind und daher nicht Organträger sein können. Es ist allerdings nicht ausgeschlossen, daß sich die KÖR bei Ausübung öffentlicher Gewalt eines privaten Unternehmers bedienen. Das Leistungsverhältnis besteht in diesem Fall nur zwischen KÖR und Leistungsempfängern. Der Unternehmer erbringt auf Grund bürgerlich-rechtlichen Vertrages umsatzsteuerliche Leistungen gegenüber der KÖR. Gegenüber den Leistungsempfängern ist er Erfüllungsgelhilfe der KÖR¹⁶⁾.

16) RFH-U. 25.5.1927 VA 180/27, RStBl. 27, 192
RFH-U. 4.11.1932 VA 81/32, Bd. 32, 78
Sölch-Ringleb, Anm. 66 zu § 2 UStG; Knauerhase,
Anm. 11 zu § 2 UStG; Plückebaum-Malitzky, Anm.
344 zu §§ 1-3 UStG

Während der Betrieb gewerblicher Art von KÖR auch im eigenen Namen geführt werden kann, müssen bei Ausübung öffentlicher Gewalt unmittelbare Rechtsbeziehungen zwischen KÖR und Leistungsempfängern bestehen.

3. Entscheidungen des Gesetzgebers

Die begriffliche Auslegung darf nicht eindeutige Entscheidungen des Gesetzgebers durchkreuzen. Deshalb sind beispielsweise Rundfunkanstalten und Versorgungsbetriebe stets steuerpflichtig, während Krankenhäuser, Theater und Museen steuerbefreit sind, auch wenn sie im Wettbewerb mit Privatpersonen stehen.

G. Das Verhältnis der Ausübung öffentlicher Gewalt zur gewerblichen Tätigkeit

1. Zusammenfassung der Ausübung öffentlicher Gewalt mit den Betrieben gewerblicher Art

a) im Körperschaftsteuerrecht

Nach § 4 KStDV gehören Betriebe von KÖR, die überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt dienen, nicht zu den Betrieben gewerblicher Art. Ein Betrieb ist daher in seiner Gesamtheit entweder steuerfrei, wenn die Ausübung öffentlicher Gewalt überwiegt oder steuerpflichtig, wenn die gewerbliche Tätigkeit überwiegt. Eine Zusammenfassung der Ausübung öffentlicher Gewalt mit gewerblicher Tätigkeit ist zulässig.

Der Bundesfinanzhof hatte das in einem Fall anerkannt, in dem eine Gemeinde ihre Kanalwerke mit den Wasserwerken vereinigte. Voraussetzung sollte sein, daß die beiden Betriebe in einem derartig engen, inneren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, daß die Zusammenfassung in einem Betrieb mit einheitlicher Betriebsleitung unter den gegebenen örtlichen Verhältnissen aus sachlichen Gründen zweckmäßig erscheine. Die Verbindung dürfe aber nicht ausschließlich oder vorwiegend zur Vermeidung oder Einschränkung der Steuerpflicht erfolgen¹⁾. Diese zutreffende Auffassung entspricht den bereits erörterten²⁾ Grundsätzen über die Zusammenfassung gewerblicher Betriebe. In seinem Urteil vom 10.7.1962³⁾ hat der Bundesfinanzhof jedoch die

1) BGH-U. 10.5.1955 I 131/53 U, BStBl. III 55, 210

2) Vgl. 1. Abschnitt F. 3.

3) I 164/59 S. BStBl. III 62, 448

Zusammenfassung der Ausübung öffentlicher Gewalt mit den Betrieben gewerblicher Art nicht mehr zugelassen. Es handelte sich wiederum um Kanalwerke, die mit der Strom- und Wasserversorgung einer Gemeinde vereinigt worden waren. Der Bundesfinanzhof führte aus, daß die Betriebe gewerblicher Art und die Hoheitsbetriebe grundsätzlich verschieden seien. Die Lage sei daher anders als bei der Vereinigung gewerblicher Betriebe. Bei § 4 KStDV könne nur an Fälle gedacht sein, in denen die beiden Tätigkeiten so ineinandergreifen, daß eine genaue Abgrenzung nicht möglich oder nicht zumutbar sei, wo also die gewerbliche Tätigkeit unlösbar mit der hoheitlichen verbunden sei. Ließe man die Vereinigung zu, hätte es die KÖR in der Hand, durch die Vereinigung verlustbringender Betriebe mit Betrieben gewerblicher Art die Besteuerung willkürlich herabzudrücken, was gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung gewerblicher Betriebe verstoße.

Die Begründung überzeugt nicht. Ausübung öffentlicher Gewalt und gewerbliche Tätigkeit sind nicht wesensverschieden. Unzutreffend ist und auch nicht weiter begründet, daß bei § 4 KStDV nur an Fälle gedacht sei, in denen Ausübung öffentlicher Gewalt und gewerbliche Tätigkeit notwendig ineinandergreifen. Denn der Reichsfinanzhof hatte die Zusammenfassung allgemein anerkannt. Die Gefahr, daß die Steuerpflicht der gewerblichen Betriebe umgangen wird, besteht auch bei einer unbeschränkten Zusammenfassung dieser Betriebe. Sie arbeiten ebenfalls häufig mit Verlust. Hier wie bei dem Zusammenschluß von Betrieben gewerblicher Art mit der Ausübung öffentlicher Gewalt hatte der Bundesfinanzhof die Einschränkung gemacht, daß die Verbindung nur bei engem wirtschaftlichem Zusammenhang aus sachlichen Gründen anzuerkennen sei. Damit wird den steuerlichen Erfordernissen genügend Rechnung getragen.

b) im Umsatzsteuerrecht

Auch umsatzsteuerrechtlich ist zwischen Betrieben gewerblicher Art und solchen Betrieben zu unterscheiden, die der Ausübung öffentlicher Gewalt dienen. Die Ausübung öffentlicher Gewalt ist aber nicht auf bestimmte Betriebe beschränkt⁴⁾. Sie kann auch mit einem Betrieb gewerblicher Art verbunden werden, ohne deshalb gewerbliche Tätigkeit zu sein. Nach § 2 Abs. 3 S. 1 UStG sind KÖR nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art gewerblich tätig. Es heißt nicht, daß die KÖR im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art nur gewerblich tätig werden.

Überwiegt aber in einem Betrieb die Ausübung öffentlicher Gewalt, handelt es sich nicht um einen Betrieb gewerblicher Art, Dieselbe Tätigkeit, die in einem Betrieb gewerblicher Art gewerblich gewesen wäre, ist es auf Grund der Fiktion des § 2 Abs. 3 S. 1 UStG nicht mehr. Sie steht einer Tätigkeit gleich, die deshalb nicht gewerblich ist, weil es an der Nachhaltigkeit oder am Leistungsaustausch fehlt.

Verliert ein Betrieb gewerblicher Art seine organisatorische Selbständigkeit durch Zusammenschluß mit der Ausübung öffentlicher Gewalt, ist das wie im Körperschaftsteuerrecht nur anzuerkennen, wenn die Vereinigung wegen des engen wirtschaftlichen Zusammenhangs sachlich gerechtfertigt ist.

Dabei ist zu beachten, daß ein Betrieb seine organisatorische Selbständigkeit nicht bereits durch die einheitliche Betriebsleitung mit der Ausübung öffentlicher Gewalt aufgibt. Die Selbständigkeit kann auch noch bei anderen Merkmalen gegeben sein, z.B. bei besonderer Wirtschaftsverwaltung und Buchführung.

4) a.A. ohne Begründung Plückebaum-Malitzky Anm. 323, 362, 419 zu §§ 1-3 UStG

2. Abzugsfähigkeit der Vorsteuern

Nach § 15 Abs. 1 UStG darf nur ein Unternehmer solche Vorsteuerbeträge abziehen, die ihm für Lieferungen in Rechnung gestellt wurden, die für sein Unternehmen ausgeführt wurden. KÖR können deshalb Vorsteuern nicht abziehen, wenn Lieferungen für den Bereich der Ausübung öffentlicher Gewalt bewirkt worden sind.

Die Vorsteuerbeträge sind nach § 15 Abs. 3 UStG in abziehbare und nicht-abziehbare aufzuteilen, soweit der Umsatz sowohl den unternehmerischen wie den nicht-unternehmerischen Bereich betrifft. Eine praktikable Lösung in diesen Fällen hat der Erlaß des BdF vom 3.1.1968⁵⁾ gefunden. Danach hat die Aufteilung entsprechend dem Verwendungszweck zu erfolgen. Entfallen Vorsteuerbeträge auf den Bezug einheitlicher Gegenstände, sind sie in vollem Umfang abziehbar. Bei zentralen Beschaffungsstellen sind die gesamten Umsätze dem unternehmerischen Bereich zuzurechnen, falls der dafür entfallende Anteil der Beschaffungen 10 % der Gesamtbezüge nicht unterschreitet. Eine spätere Überführung in den nichtunternehmerischen Bereich wird als Eigenverbrauch besteuert. Ist die zentrale Beschaffungsstelle dem nichtunternehmerischen Bereich zuzurechnen, weil die 10 % nicht erreicht werden, entfällt der gesamte Vorsteuerabzug, auch wenn die Gegenstände im unternehmerischen Bereich verwendet werden.

5) BStBl. I S. 182; zustimmend Schmidt, Anm. 3 zu § 2 UStG

H. Ergebnis

Betrieb gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts im Sinne des § 2 Abs. 3 UStG ist eine organisatorisch selbständige Einrichtung von einigem Gewicht, die nachhaltig mit der Absicht geführt wird, Einnahmen zu erzielen und deren Umsätze einer Körperschaft öffentlichen Rechts zuzurechnen sind.

Betriebe von Körperschaften öffentlichen Rechts, die überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt dienen, gehören nicht zu den Betrieben gewerblicher Art.

Ausübung öffentlicher Gewalt liegt vor, wenn eine KÖR ihre Leistungen unter Ausübung öffentlicher Gewalt im Sinne des Allgemeinen Staats- und Verwaltungsrechts erbringt und ihr die Tätigkeit auf Grund öffentlich-rechtlicher Vorschriften überwiegend vorbehalten ist.

Schrifttumsverzeichnis

- Bachof, O. Begriff und Wesen des sozialen
 Rechtsstaates,
 VVDStrL 12, 37 ff.
- Badura, P. Das Verwaltungsmonopol,
 Berlin 1963
- Becker, C. Kommentar zum Umsatzsteuergesetz
 Berlin 1921
- Becker, E. Die Grundlagen der Einkommensteuer
 München 1940
- Bettermann, K.A. Gewerbefreiheit der öff. Hand
 In: Berliner Festschrift für
 Ernst E. Hirsch
 Berlin 1968, S. 1 ff.
- Bettermann, K.A. Der Schutz der Grundrechte in
 der ordentlichen Gerichtsbarkeit
 in: HBGR, Bd. III/2, S. 779
- Blümich, W. Steinbring, W.; Stutz, H.
Klein, O. Körperschaftsteuergesetz, 4. Aufl.
 Berlin 1965
- Bonner Kommentar Hamburg 1950 ff.
- Brönner, H. Die Besteuerung der Gesellschaften,
 11. Aufl.
 Stuttgart 1965
- Bube, M. Die Ausübung öffentlicher Gewalt
 bei der Amtshaftung, Dissertation
 Göttingen 1932
- Coester, R. Die Haftung des Staates für Amtsdelikte
 bei Ausübung der öffentlichen Gewalt
 nach preussischem Rechte in: Jahrbuch des
 öffentlichen Rechts der Gegenwart,
 Band V, S. 285 ff.
- Delius, H. Die Beamtenhaftpflichtgesetze
 des Reiches und der Länder,
 4. Aufl.,
 Berlin 1929

- Dürig, G. Grundrechte und Zivilrechtsprechung in: Festschrift für Hans Nawiasky
München 1956, S. 157 ff.
- Enneccerus-Nipperdey Allgemeiner Teil des bürgerlichen Rechts, 15. Aufl.,
Tübingen 1959
- Eyermann, E.,
Fröhler, L. Verwaltungsgerichtsgesetz
4. Aufl.,
München 1965
- Evers, R. Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz v. 10.8.1925, 2. Aufl.,
Berlin 1927
- Felix, G.,
Benda, J. Umsatzsteuergesetz
Stuttgart 1968
- Fleiner, Fritz Institutionen des Deutschen Verwaltungsrechts, 6./7. Aufl.,
Tübingen 1922
- Flockermann, P. Die Grundzüge der neuen Umsatzsteuer
UStR 67, 159
- Fögen, H. Der Begriff der Ausübung öffentlicher Gewalt im Steuerrecht,
Dissertation
Münster 1949
- Forsthoff, E. Lehrbuch des Verwaltungsrechts,
Bd. I, 9. Aufl.,
München 1966
- Friesenhahn, E. Der Rechtsschutz im öffentlichen Recht nach dem Bonner Grundgesetz
DV 1949, S. 478 ff.
- Friesenhahn, E. Die rechtsstaatlichen Grundlagen des Verwaltungsrechts
in: Recht, Staat, Wirtschaft
2. Bd.,
Stuttgart 1950, S. 239 ff.
- Fuhr, E. Kommentar zur Gewerbeordnung
Neuwied a. Rhein 1967
- Geiger, W. Gesetz über das Bundesverfassungsgericht
Berlin 1951

- Giese, F.,
Schunck, E. Grundgesetz für die Bundesre-
publik Deutschland, 6. Aufl.,
Frankfurt/M. 1962
- Handbuch der Bd. II, herausgegeben von Neumann,
Grundrechte L.; Nipperdey, H.C.; Scheuner, U.
Berlin 1954
Bd. III, herausgegeben von
Bettermann, K.A.; Nipperdey,
H.C.; Scheuner, U., Teil 1 und 2,
Berlin 1959
- Handbuch der herausgegeben von H. Peters
kommunalen Wissen- 3. Bd.: Kommunale Finanzen und
schaft und Praxis kommunale Wirtschaft
Berlin 1959
- Handwörterbuch der herausgegeben von Stier-Somlo, F.
Rechtswissenschaft und Elster, A.
4. Bd. Berlin 1927
- Hartmann, A.
Metzenmacher, W. Kommentar zum Umsatzsteuergesetz
neu bearbeitet von Hartmann, A.,
Knopp, G., Müller F.
Köln, 5. Aufl. 1957
- Hatschek, J. Deutsches und preußisches Staats-
recht, 7./8. Aufl.
neu bearbeitet und herausgegeben
von P. Kurtzig
Leipzig 1931
- Hel Fritz, H. Allgemeines Staatsrecht
5. Aufl. 1949
- Hensel, A. Grundsätzliches Zur Frage
der Besteuerung öffentlicher
Betriebe
StW 1930 Sp. 873 ff.
- Herrmann, C.,
Heuer, G. Kommentar zur Einkommensteuer
und Körperschaftsteuer unter Mit-
wirkung von Heining, A., Schil-
ling, O., 11. Aufl., Köln
- Herrmann, G. Die Rundfunkanstalt
AöR 90, S. 286 ff.
- Huber, E.R. Wirtschaftsverwaltungsrecht,
Bd. I,
2. Aufl., Tübingen 1953
- Hübschmann, W. Kommentar zum Umsatzsteuergesetz
zusammen mit Grabower, R.,
Beck, E., v. Wallis, H. unter
Mitwirkung von Schwarz, O.
3 Bände, Köln 1955/56

- v. Jacobs, A. . Der öffentlich-rechtliche Benutzungszwang in der Verwaltungsordnung
Münster 1963
- Ipsen, J.P. Die Rundfunkgebühr
2. Aufl. Hamburg 1958
- Jellinek, G. Allg. Staatslehre, 3. Aufl.,
7. Neudruck, Darmstadt 1960
- Jellinek, W. Verwaltungsrecht, 3. Aufl.
Berlin 1931
- Jockel, D. Öffentlich-rechtliche Monopole
Dissertation, Köln 1968
- Juretzek, W. Kommentar zum Umsatzsteuergesetz
7. Aufl., Ludwigshafen a. Rhein
1959
- Kayser, A.,
Leiß, L. Die Amtshaftung bei Ausübung
öffentlicher Gewalt
2. Aufl. München 1958
- Kelsen, H. Hauptprobleme der Staatsrechts-
lehre, unv. Neudruck der 2. Aufl.,
Aalen 1960
- Kirchner, H. Beiträge zur Geschichte der Ent-
stehung der Begriffe "öffentlich"
und "öffentliches Recht"
Dissertation Göttingen 1949
- Klein, F. Tragweite der Generalklausel im
Art. 19 IV BGG
VVDSrL 8, S. 67 ff.
- Knauerhase, R.H. Kommentar zur Umsatzsteuer
Frankfurt/M. 1968
- Koch, Harald Die öffentlich-rechtlichen Kör-
perschaften im Umsatzsteuerrecht
StW 1939, Sp. 619
- Koch, W. Kommentar zum Umsatzsteuergesetz
v. 16.10.1934
München 1935
- Koehltreutter, O. Staatslehre im Umriss
Göttingen 1955
- Kohler, J. Die Kuttaxe
Berlin 1902

- Kohorst, E. Die Besteuerung der Gemeindebetriebe, Dissertation, Würzburg 1965
- König, J. Die subjektive Steuerpflicht der Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öff. Rechts nach dem deutschen Körperschaftsteuerrecht Münster 1958
- Krollmann, H. Organschaft im Steuerrecht Herne 1959
- Krollmann, H. Körperschaftsteuer - Kommentar, Stuttgart 1962
- Krüger, H. Allgemeine Staatslehre 2. Aufl., Stuttgart 1966
- Landmann, H., Giers, W., Proksch, E. Allgemeines Verwaltungsrecht, 3. Aufl. Düsseldorf 1964
- Lechner, H. Bundesverfassungsgerichtsgesetz, 2. Aufl., München 1967
- Leibholz, G., Rupprecht, R. Bundesverfassungsgerichtsgesetz, Kommentar Köln 1968
- v. Mangoldt- H., Klein F. Das Bonner Grundgesetz Bd. I, 2. Aufl., Berlin 1957 Bd. II, 2. Aufl., Berlin 1964
- Mann Zur Verfassungsmäßigkeit von Ermächtigungsbestimmungen FR 62, S. 109
- Maunz, Th. Deutsches Staatsrecht 16. Aufl., München 1968
- Maunz, Th., Dürig, G., Herzog, R. Grundgesetz München 1964
- Maunz, Th., Sigloch, H., Schmidt-Bleibtreu, B., Klein, F. Bundesverfassungsgerichtsgesetz, München 1965

- Mayer, O. Deutsche Verwaltungslehre,
1. Bd. Leipzig 1895;
2. Aufl., Leipzig 1914;
3. Aufl., Leipzig 1924
2. Bd., 3. Aufl., Leipzig 1924
- Mestmäcker, E.-J. Die Abgrenzung von öffentlich-
rechtlichem und privatrechtli-
chem Handeln im Wettbewerbs-
recht
NJW 69, 1 ff.
- Nawiasky, H. Allgemeine Staatslehre
Teil 1: Grundlegung
2. Aufl. Einsiedeln 1958
Teil 3: Staatsrechtslehre,
Einsiedeln 1956
- Nipperdey, H.C. Die Würde des Menschen in:
HGBR Bd. II, S. 1 ff.
- Paulick, H. Der Hoheitsbetrieb im Steuer-
recht,
StW 1952, Sp. 679 ff.
- Pfeiffer, G. Die Verfassungsbeschwerde in der
Praxis
Essen 1959
- Pflaumer, G. Der Begriff Ausübung öffentli-
cher Gewalt im Steuerrecht
Dissertation, Heidelberg 1964
- Plückebaum, K.,
Malitzky, H. Umsatzsteuergesetz
10. Aufl., Bd. 12,
Berlin 1968
- Popitz, J. Kommentar zum Umsatzsteuergesetz
Berlin 1918;
2. Aufl., Berlin 1921;
3. Aufl., Berlin 1928
- Popitz, J. JbStR 1920, 326
- Preusse, E. Öffentlich-rechtliche Körper-
schaften im Umsatzsteuerrecht
D StZtg 53, S. 7
- Püttner, G. Das Recht der kommunalen Energie-
versorgung, Stuttgart 1967
- Redecker, K.,
v. Oertzen, H. Verwaltungsgerichtskommentar
3. Aufl. Stuttgart 1969

- Reuss, W. Öffentliche Wirtschaftsverwaltung mit privatrechtlichen Gestaltungsmitteln, in: Staatsbürger und Staatsgewalt, Jubiläumsschrift, Bd. II, Karlsruhe 1963, S. 255 ff.
- v. Rosen - v. Hoewel, H. Gebühren, Beiträge, Hand- und Spanndienste
in: Handbuch der Kommunalen Wissenschaft und Praxis, S. 454
- Rüfner, W. Formen öffentlicher Verwaltung im Bereich der Wirtschaft
Berlin 1967
- v. Sarwey, O. Das öffentliche Recht und die Verwaltungsrechtspflege
Tübingen 1880
- Scherer, G. Die Verfassungsbeschwerde in ihrer Bedeutung für den gerichtlichen Rechtsschutz gegen Grundrechtsverletzungen durch die öff. Gewalt,
Dissertation Freiburg 1959
- Schettler Öffentliche Gewalt bei der Umsatzsteuer
DStZtg 1937, S. 443
- Schleiffer, K. Das Recht der Kurtaxe
Greifswald 1916
- Schmidt, J.W. Das Mehrwertsteuergesetz in der Kommunalverwaltung,
Stuttgart 1967
- Schmidt, R.,
Sievers, H.-H. Das Recht der öffentlich-rechtlichen Sachversicherung,
2. Aufl. von Schmidt, R. und Müller-Stüler,
Karlsruhe 1968
- Schmitthenner, F. Grundlinien des allgemeinen oder idealen Staatsrechtes
in: 12 Bücher vom Staate
3. Bd. VII. Buch, Gießen 1845
Nachdruck Hamburg 1966
- Schneider, H. Zur Haftung der Gemeinden für ihre öffentlichen Anstalten
NJW 62, 705
- Schneider, H. Rundfunkanstalten und Mehrwertsteuer
Frankfurt/M. 1966

- Scholz, F. Kommentar zum Umsatzsteuergesetz
Köln 1921
- Schomburg, R.,
Kuhr, Ch. Kommentar zum Mehrwertsteuergesetz
Luchterhund 1967
- Schultze-Schlutius, H. Die Organtheorie unter besonderer Berücksichtigung der Kapitalgesellschaften
2. Aufl., Düsseldorf 1956
- Schunck, E.,
De Clerck, H. Verwaltungsgerichtsordnung
2. Aufl., Siegburg 1957
- Siebert, W. Zur neueren Rechtsprechung über die Abgrenzung von Zivilrechtsweg und Verwaltungsrechtsweg
DÖV 1959, S. 733
- Sieveking, P. Ist die Regelung des § 19 Abs. 1 und 4 UStDB rechtswidrig?
DB 1960, S. 1318
- Soergel-Siebert Bürgerliches Gesetzbuch, Schuldrecht, Besonderer Teil, Bd. II
Stuttgart 1969
- Sölch, O.,
Ringleb, K. Umsatzsteuergesetz
Berlin 1963
- Staatslexikon, Evang. herausgegeben von Kunst, H., Grundmann, S., in Verbindung mit Schneemelcher, W. und Herzog R.,
Stuttgart 1966
- Staats- und Verwaltungsrecht in Bayern herausgegeben von Mang, J., Maunz, Th., Mayer, F.; Obermayer, K., 2. Aufl. München 1964
- Surén, F.K. Das preußische Kommunalabgabengesetz
Berlin 1944
- Süsterhenn, A.,
Schäfer, H. Kommentar der Verfassung für Rheinland-Pfalz
Koblenz 1950
- Ule, C.H. Verwaltungsprozeßrecht
4. Aufl. München 1966
- Vehlow, M. Handkommentar zum Umsatzsteuergesetz von 1926
Köln 1928

- Weber, H. Die Religionsgemeinschaften als
 Körperschaften des öff. Rechts
 im System des Grundgesetzes
 in: Schriften zum Öffentlichen
 Recht
 Berlin 1966
- Wolff, H.J. Verwaltungsrecht, Bd. I
 7. Aufl., München 1968
 Bd. II, 2. Aufl., München 1967
- Deutsches Wörterbuch von Jacob und Wilhelm Grimm,
 4. Bd. 1. Abt., 3. Teil,
 bearbeitet von Wunderlich, H.
 Leipzig 1911
- Zeidler, K. Probleme der Rundfunkgebühr
 Baden-Baden 1961

LEBENS LAUF

Ich wurde am 3. Juni 1939 als Sohn des Kaufmanns Arthur Ramme und seiner Ehefrau Beate Ramme in Bromberg/Westpreußen geboren.

Im März 1958 legte ich das Abitur an der Walter-Rathenau-Schule in Berlin-Grünwald ab. Unter dem Rektorat von Prof. Dr. Gerhard Schenck wurde ich im SS 1958 als Student der Juristischen Fakultät der Freien Universität Berlin immatrikuliert. Nach dem achten Semester ging ich an die Johann-Wolfgang-Goethe Universität in Frankfurt am Main und bestand nach dem zehnten Semester im Oktober 1963 die erste rechtswissenschaftliche Staatsprüfung mit der Note befriedigend. Im April 1964 begann ich den juristischen Vorbereitungsdienst im Land Hessen und bestand im Februar 1968 die zweite Staatsprüfung mit der Note befriedigend.

Seit März 1969 bin ich als Finanzassessor bei der Oberfinanzdirektion Köln tätig.

